

'n Kritiese ondersoek na die betekenis en omvang van die term “opvoedkundige dienste” soos in artikel 12(h) van die Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde No.89 van 1991 bedoel en die gevolglike invloed daarvan op die BTW-hantering van sekere navorsingsaktiwiteite deur 'n universiteit uitgevoer.

deur

ANDREA HERRON

Tesis ingelewer ter gedeeltelike voldoening aan die vereistes vir die graad M.REKENINGKUNDE (BELASTING) aan die FAKULTEIT EKONOMIESE EN BESTUURSWETENSKAPPE, Universiteit van Stellenbosch



Studieleier: Mnr. Leonard Christian Willemse

Fakulteit: Ekonomiese en Bestuurswetenskappe

Skool van Rekeningkunde

Cr tln2014

VERKLARING

Hiermee verklaar ek, Andrea Herron, dat hierdie werkstuk my eie oorspronklike werk is en dat alle bronne akkuraat vermeld en erken is en dat hierdie dokument nog nie vantevore in die geheel of gedeeltelik by enige ander universiteit ter verkryging van 'n akademiese kwalifikasie voorgelê is nie.

A Herron

1 Desember 2013

BEDANKINGS

Ek wil graag my dank betuig teenoor die volgende:

- My Hemelse Vader vir Sy Genade om hierdie werkstuk te kon aanpak en voltooi
- My man, Raymond, vir sy eindelose geduld, ondersteuning en liefde
- My ouers, Ben en Hannchen, en my suster, Hanli, vir hulle belangstelling en liefde
- My studieleier, Leonard Willemse, vir sy geduld, insig, begrip, ondersteuning en uitstekende mentorskap
- My vriende, vir hulle belangstelling

OPSOMMING

Artikel 12 van die Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde No. 89 van 1991 (hierna verwys as die BTW-wet) bepaal dat die lewering van sekere goed en/of dienste van die heffing van belasting op toegevoegde waarde (hierna verwys as BTW) wat deur artikel 7(1)(a) opgelê is, vrygestel is. Een sodanige vrygestelde lewering is die lewering van opvoedkundige dienste deur sekere instellings (gelys in artikel 12(h)(i)(aa)-(cc)). Artikel 12(h)(i)(bb) bepaal dat die lewering van opvoedkundige dienste deur 'n inrigting wat hoër onderwys verskaf, spesifiek van BTW vrygestel is.

Die term “opvoedkundige dienste” word egter nêrens in die BTW-wet gedefinieer nie. Daar bestaan dus onsekerheid in die praktyk oor wat presies opvoedkundige dienste behels en wat die omvang daarvan is. Aangesien die lewering van 'n opvoedkundige diens 'n vrygestelde lewering ingevolge artikel 12(h)(i)(bb) is, moet daar dus 'n duidelike en onweerlegbare omskrywing van “opvoedkundige dienste” bestaan.

Om onderrig van uitmuntende gehalte en goeie navorsinguitsette te lewer is twee van 'n universiteit se hoofdoelwitte. Die primêre vraag wat gevolglik ontstaan is of die uitvoer van spesifiek navorsing, deur 'n universiteit kwalifiseer as die lewering van opvoedkundige dienste met die gevolg dat die uitvoer van navorsing 'n vrygestelde lewering is.

Die term “navorsing” is in verskeie bronne ondersoek en daar is bevind dat navorsing generies gedefinieer kan word as die sistematiese ondersoek van reedsbestaande kennis en die skep van, onder andere, nuwe kennis en uitvindings. Daar is ook verder bevind dat navorsing in twee kategorieë verdeel kan word, naamlik *navorsing uitgevoer teen geen vergoeding* en *navorsing uitgevoer teen vergoeding*. *Navorsing uitgevoer teen vergoeding* word verder in twee subkategorieë onderverdeel in kommersiële navorsing (waar die generering van inkomste die hoofdoel is) en nie-kommersiële navorsing (waar navorsing die hoofdoel is). Die definisie van “opvoedkundige” en ander verbuigde vorme van die term “opvoed”, onder andere, “opvoeding” en “opvoeder”, is ook in relevante Suid-Afrikaanse wetgewing, regspraak en internasionale wetgewing en regspraak ondersoek.

Kommersiële navorsing word as deel van die besigheidsaktiwiteite van 'n universiteit met die hoofdoel as generering van inkomste en dus as 'n belasbare lewering in die regspraak van die Verenigde Koninkryk en Kanada beskou. Nie-kommersiële navorsing word ook beskou as lewerings wat in die loop of ter bevordering van die onderneming gelewer word, maar die hoofdoel van hierdie onderneming is nie die generering van inkomste nie. Nie-kommersiële navorsing word dus beskou as 'n “opvoedkundige diens”, aangesien dit

voldoen aan die vereiste van sistematiese instruksie van onderrig en leer. Hierdie tipe navorsing is dus vrygestel van die heffing van BTW. Enige onkoste aangegaan met betrekking tot hierdie tipe navorsing se insetbelasting sal dus ook nie eisbaar wees nie.

Dit word aan die hand gedoen dat hierdie studie beginsels uitlig wat die verwarring rondom of navorsing gelewer deur 'n universiteit 'n vrygestelde lewering is of nie, moontlik kan opklaar. Die SAID kan moontlike riglyne daarstel van wanneer navorsing beskou word as vrygestel of belasbaar. Hierdie inligting kan moontlik van nut wees vir rolspelers in die Suid-Afrikaanse belastingomgewing indien die kwessie na vore tree.

SUMMARY

Section 12 of the Value-Added Tax Act No. 89 of 1991 (hereafter referred to as the VAT Act) determines that the supply of certain goods and/or services are exempt from value-added tax (hereafter referred to as VAT) levied by section 7(1)(a). One such exempt supply is the supply of educational services by certain institutions (listed in section 12(h)(i)(aa)-(cc)). Section 12(h)(i)(bb) determines that the supply of educational services by an higher institution are specifically exempt from VAT.

The term “educational services” is not defined in the VAT Act. Uncertainty exists in practice about what exactly educational services comprise and what the scope of it is. Since the supply of educational services is an exempt supply in terms of section 12(h)(i)(bb), a clear and irrefutable definition of “educational services” should exist.

Two of the main purposes of an university is to deliver education of exceptional quality and good research outputs. The primary question that originates is whether the research performed by an university qualifies as an exempt supply with the result that the performance of research is an exempt supply.

The term “research” was investigated in several sources and it was found that research can be generically be defined as the systematic investigation of existing knowledge and the creation of, amongst others, new knowledge and inventions. Furthermore, it was found that research can be divided into two categories, namely *research performed at no consideration* and *research performed at consideration*. *Research performed at consideration* is further divided into two subcategories, namely commercial research (where the purpose is to generate income) and non-commercial research (where the purpose is research). The definition of “educational” and other bent forms of the term “educate”, amongst others, “education” and “educator” were investigated in relevant South African legislation, case law and international legislation and case law.

Commercial research is considered to be a supply of a business activity of a university with the main objective of generating income and is considered as a taxable supply in the case law of the United Kingdom and Canada. Non-commercial research is considered as supplies in the course or furtherance of an enterprise, but the main purpose of the enterprise is not to generate income. Non-commercial research is considered as an “educational service” since it meets the requirements of systematic instruction of education and learning. This type of research is exempt from VAT levied. The input tax of any costs incurred with regards to this type of research will not be claimable.

It is suggested that the principles highlighted in this study might clear up the confusion surrounding whether research performed by an university qualifies as an exempt supply or not. SARS could possibly establish guidelines to determine when research is considered exempt or taxable. This information could be useful for role players in the South African tax environment if the matter arises.

INHOUDSOPGAWE

VERKLARING.....	i
BEDANKINGS	ii
OPSOMMING	iii
SUMMARY	v
Hoofstuk 1: Inleiding.....	1
1.1 Agtergrond.....	1
1.2 Probleemstelling en navorsingsvrae.....	3
1.3 Motivering vir die studie en waarde daarvan	4
1.4 Navorsingsdoelwit.....	5
1.5 Navorsingsmetodologie	5
1.6 Omvang van die studie	5
1.7 Raamwerk van die studie	6
Hoofstuk 2: Die betekenis en omvang van die term “navorsing” en konsepte wat hiermee verband hou.....	8
2.1 Inleiding	8
2.2 Agtergrond.....	8
2.3 Die betekenis van die term “navorsing” en konsepte wat hiermee verband hou.....	9
2.3.1 Definisie van die term “navorsing” soos gevind in verskeie algemene verklarende woordeboeke.....	10
2.3.2 Die definisie van die term “navorsing” in Suid-Afrikaanse wetgewing	11
2.3.3 Die definisie van die term “navorsing” in regspraak.....	12
2.4 Die verskillende kategorieë van navorsingaktiwiteite soos deur universiteite uitgevoer	13
2.4.1 Die betekenis van die term “vergoeding” en konsepte wat hiermee verband hou.....	14
2.4.2 Navorsing teen geen vergoeding.....	16
2.4.3 Navorsing teen vergoeding.....	17
2.5 BTW-gevolge van navorsingsaktiwiteite deur die universiteit uitgevoer.....	19
2.6 Samevatting en gevolgtrekking.....	22
Hoofstuk 3: Suid-Afrikaanse regspraak en wetgewing definisies van die term “opvoedkundige dienste” en konsepte wat hiermee verband hou.....	23
3.1 Inleiding	23
3.2 Agtergrond.....	24

3.3	Die betekenis van die term “opvoedkundige dienste” en ander terme wat daarmee geassosieer word soos gevind in algemene verklarende woordeboeke, Suid-Afrikaanse wetgewing en regspraak	24
3.3.1	Die betekenis van die term “opvoeding” en ander terme wat daarmee geassosieer word, soos gevind in algemene verklarende woordeboeke	25
3.3.2	Die betekenis van die term “opvoeding” en ander terme wat daarmee geassosieer word soos gevind in relevante Suid-Afrikaanse wetgewing	26
3.3.3	Die betekenis van die term “opvoeding” en ander terme wat daarmee geassosieer word soos gevind in relevante Suid-Afrikaanse regspraak	31
3.4	Praktiese voorbeelde – toepassing van beginsels en riglyne ten opsigte van opvoedkundige dienste	37
3.4.1	Navorsing onderneem deur studente as voorvereiste vir die verwerwing van ’n graad 37	
3.4.2	Navorsing onderneem deur ’n universiteit namens ’n eksterne party	38
3.4.3	Navorsingsdienste deur die universiteit onderneem vir publisiteitsdoeleindes ..	39
3.4.4	Navorsing onderneem deur die akademiese personeel van ’n universiteit	39
3.5	Gevolgtrekking	40
Hoofstuk 4: Die betekenis van die term “opvoedkundige dienste” en konsepte wat verband hou daarmee vanuit ’n internasionale perspektief		45
4.1	Inleiding	45
4.2	Motivering vir die gebruik van die Verenigde Koninkryk, Kanada en Australië as onderwerpe van hierdie studie	45
4.3	Agtergrond en tersaaklike bespreking van die struktuur en werking van die geselekteerde lande se relevante BTW-wetgewing	47
4.3.1	Die Verenigde Koninkryk	47
4.3.2	Kanada	47
4.3.3	Australië	48
4.4	Toepassing van die BTW-wetgewing relevant tot hierdie studie	48
4.4.1	Die Verenigde Koninkryk	48
4.4.2	Kanada	51
4.4.3	Australië	54
4.4.4	Gevolgtrekking	57
4.5	Beginsels en praktyke relevant tot hierdie studie wat voortspruit uit internasionale regspraak	58
4.5.1	Die Verenigde Koninkryk	58
4.5.2	Kanada	61
4.5.3	Australië	63

4.5.4	Gevolgtrekking	65
4.6	Die toepassing van internasionale wetgewing en regspraak van die Verenigde Koninkryk, Kanada en Australië op praktiese voorbeelde.....	66
4.6.1	Navorsing onderneem deur studente as voorvereiste vir die verwerwing van 'n graad.....	66
4.6.2	Navorsing onderneem deur die universiteit namens 'n eksterne party	67
4.6.3	Navorsing onderneem deur 'n universiteit vir publiseringsdoeleindes	68
4.6.4	Navorsing onderneem deur die akademiese personeel van 'n universiteit.....	70
4.7	Samevatting en gevolgtrekking	71
	Hoofstuk 5: Gevolgtrekking	73
5.1	Inleiding	73
5.2	Die betekenis en omvang van die term navorsing en konsepte wat hiermee verband hou.....	73
5.3	Definisies van die term “opvoedkundige dienste” en konsepte wat hiermee verband hou vanuit 'n Suid-Afrikaanse perspektief.....	74
5.4	Definisies van die term “opvoedkundige dienste” en konsepte wat hiermee verband hou vanuit 'n internasionale perspektief.....	75
5.4.1	Die Verenigde Koninkryk	76
5.4.2	Kanada	76
5.4.3	Australië	76
5.4.4	Die betekenis en omvang van die term “opvoedkundige dienste” vanuit internasionale regspraak.....	76
5.5	Onus op die belastingpligtige.....	77
5.6	Die gevolge indien navorsing kwalifiseer as 'n vrygestelde lewering – eis van insetbelasting.....	78
5.7	Aanbevelings en gevolgtrekkings	79
	Bronnelys.....	81
	Bylaag A: Besluitnemingsboom ten opsigte van BTW gehef ingevolge artikel 7(1)(a) van die BTW-wet	85
	Bylaag B: Besluitnemingsboom ten opsigte van die verskillende kategorieë van navorsing uitgevoer deur universiteite.....	86

Hoofstuk 1: Inleiding

1.1 Agtergrond

Belasting op Toegevoegde Waarde (hierna verwys as BTW) is 'n indirekte belasting wat op die lewering van goed en dienste deur 'n ondernemer in die loop van of ter bevordering van 'n onderneming gehef word. Die werking van BTW word ingevolge die Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde No. 89 van 1991 (hierna verwys as die BTW-wet) gereguleer. 'n Ondernemer kan in terme van artikel 23 van die BTW-wet vrywilliglik as 'n BTW-ondernemer registreer of in sekere gevalle verplig word om dit te doen.

In terme van artikels 7(1) en 11 van die BTW-wet word BTW teen óf die standaardkoers van 14% óf die nulkoers op die maak van belasbare lewerings gehef. Nulkoerslewerings is weliswaar belasbare lewerings, maar BTW word teen 'n koers van 0% gehef. Alvorens BTW op 'n transaksie ingevolge artikel 7(1)(a) gehef word, moet die transaksie aan al die volgende vereistes voldoen (Stiglingh, Koekemoer, van Schalkwyk, Wilcocks & de Swardt, 2013:1014):

- die transaksie moet 'n *lewering* uitmaak;
- van *goed en/of dienste*;
- deur 'n *ondernemer*;
- in die *loop of ter bevordering* van 'n *onderneming* wees.

Dit word aan die hand gedoen dat 'n proses van eliminasië gevolg moet word om te bepaal of daar BTW-gevolge vir 'n spesifieke handeling of transaksie bestaan (sien Bylaag A). Indien die transaksie nie 'n lewering ingevolge artikel 1 van die BTW-wet is nie, sal daar nie aan die eerste vereiste voldoen word nie en het die transaksie dus geen BTW-gevolge nie. Indien die transaksie egter 'n lewering is, moet daar vasgestel word of dit 'n lewering van goed en/of dienste is. Indien die transaksie nie 'n lewering van goed en/of dienste is nie, sal daar geen BTW-gevolge wees nie. Laastens, as die transaksie wel 'n lewering van goed en/of dienste is, moet dit deur 'n ondernemer uitgevoer word in die loop of ter bevordering van 'n onderneming. In so 'n geval sal daar BTW-gevolge ten opsigte van die transaksie wees.

Die term “onderneming” word in artikel 1 van die BTW-wet omskryf. Voorbehoudsbepaling (v) tot die omskrywing van “onderneming” bepaal egter dat aktiwiteite wat aan vrygestelde lewerings verwant is, nie 'n lewering in die loop of ter bevordering van 'n onderneming is

nie. Voorbehoudsbepaling (v) tot die definisie van onderneming in artikel 1 lees *verbatim* soos volg:

“...(v) enige bedrywigheid, vir sover die doen van vrygestelde lewerings daarby betrokke is, nie geag word die bedryf van ’n onderneming te wees nie;...”

Ingevolge die bogenoemde voorbehoudsbepaling tot die omskrywing van “onderneming”, verteenwoordig die lewering van vrygestelde lewerings deur ’n ondernemer nie lewerings in die loop of ter bevordering van ’n onderneming nie. Vrygestelde lewerings voldoen dus nie aan al die vereistes vir die heffing van BTW op ’n transaksie nie en sodoende word geen BTW op hierdie transaksies gehef nie. Daar is gevolglik geen BTW-gevolge ten opsigte van ’n vrygestelde lewering nie.

Artikel 12 van die BTW-wet bepaal dat die lewering van sekere goed en/of dienste van die heffing van BTW wat deur artikel 7(1)(a) opgelê is, vrygestel is. Een sodanige vrygestelde lewering is die lewering van opvoedkundige dienste deur sekere instellings (gelys in artikel 12(h)(i)(aa)-(cc)). Artikel 12(h)(i)(bb) bepaal dat die lewering van opvoedkundige dienste deur ’n inrigting wat hoër onderwys verskaf, spesifiek van BTW vrygestel is. Die artikel lees *verbatim* soos volg:

“12. Vrygestelde lewerings. – Die lewering van enige van die volgende goed of dienste is van die belasting wat ingevolge artikel 7(1)(a) gehef word, vrygestel:

(h) (i) die lewering van opvoedkundige dienste-

(bb) deur ’n inrigting wat hoër onderwys verskaf op ’n voltydse, deelydse of afstandgrondslag en wat ingestel is of geag word ingestel te wees as ’n openbare hoër onderwysinrigting ingevolge die Wet op Hoër Onderwys, 1997 (Wet No. 101 van 1997), of tot ’n openbare hoër onderwysinrigting verklaar is ingevolge genoemde Wet, of geregistreer of voorwaardelik geregistreer is as ’n privaat hoëronderwysinrigting ingevolge die genoemde Wet; of...”

Die term “opvoedkundige dienste” word egter nêrens in die BTW-wet gedefinieer nie (Jessnitz, 2012:35). Daar bestaan dus onsekerheid in die praktyk oor wat presies opvoedkundige dienste behels en wat die omvang daarvan is. Aangesien die lewering van ’n opvoedkundige diens ’n vrygestelde lewering ingevolge artikel 12(h)(i)(bb) is, moet daar dus ’n duidelike en onweerlegbare omskrywing van “opvoedkundige dienste” bestaan.

Die werkstuk gaan die voorgenoemde kwessie ondersoek en spesifiek fokus op inrigtings wat hoër onderwys verskaf. 'n Dokument deur die Suid-Afrikaanse Inkomstediens (hierna verwys as die SAID) uitgereik, die VAT 404 Value-Added Tax Guide for vendors (Legal and Policy Division of the South African Revenue Service, 2013:40), verskaf 'n lys van inrigtings wat moontlik vir die vrystelling in aanmerking kan kom. Alle universiteite, universiteite van tegnologie, kolleges en ander inrigtings wat volgens die Higher Education Act No. 101 van 1997 (hierna verwys as die HEA) geregistreer word, word hierby ingesluit. Die studie gaan spesifiek op universiteite (soos omskryf deur die HEA) fokus.

1.2 Probleemstelling en navorsingsvrae

Om onderrig van uitmuntende gehalte en goeie navorsinguitsette te lewer is twee van 'n universiteit se hoofdoelwitte (Universiteit van Stellenbosch, 2000:9). 'n Universiteit se kernaktiwiteite behoort dus uit 'n kombinasie van onderrig en navorsing te bestaan. Soos reeds genoem in die vorige afdeling word die lewering van opvoedkundige dienste deur 'n universiteit as 'n vrygestelde lewering ingevolge artikel 12(h)(i)(bb) beskou. Die primêre vraag wat gevolglik ontstaan is of die uitvoer van spesifiek navorsing, deur 'n universiteit kwalifiseer as die lewering van opvoedkundige dienste met die gevolg dat die uitvoer van navorsing 'n vrygestelde lewering is. Die probleem wat egter ontstaan is dat daar nie 'n duidelike, onweerlegbare en omvattende omskrywing van die begrip "opvoedkundige dienste" tans in die BTW-wet bestaan nie. As beginpunt blyk dit dat die uitvoer van navorsing 'n *lewering* vir BTW-doeleindes is.

Die omskrywing van die term "lewering" in artikel 1 is wyd en sluit alle vorms van lewering in (Brettigny & Strauss, 2005:19). Volgens Stiglingh *et al.* (2013:1083) word 'n lewering volgens die Verklarende Handboek vir Afrikaanse Taal gedefinieer as "om te voorsien" of "beskikbaar te maak". 'n Lewering word deur artikel 1 soos volg omskryf:

"'lewering' prestasie ingevolge 'n verkoop, huurooreenkoms, paaiementkrediet-ooreenkoms en alle ander vorms van lewering, hetsy vrywillig, verplig of deur regswerking, ongeag waar die lewering bewerkstellig word, en word 'lewer' en enige afleiding diensooreenkomstig uitgelê;"

Dit word aan die hand gedoen dat die uitvoer van navorsingsaktiwiteite na alle waarskynlikheid as 'n lewering ingevolge artikel 1 kwalifiseer. Om te bepaal of die uitvoer van navorsingsdienste egter as 'n vrygestelde lewering ingevolge artikel 12(h)(i)(bb) kwalifiseer, moet die volgende sekondêre vrae eers beantwoord word:

- 1.) Moet navorsingsaktiwiteite in verskillende kategorieë verdeel word om te bepaal of die aktiwiteite 'n lewering is, soos omskryf? Indien wel, wat is hierdie kategorieë en hoe beïnvloed dit of die aktiwiteite in elke kategorie 'n lewering is, al dan nie?
- 2.) Wat is die betekenis en omvang van die term “opvoedkundige dienste” soos in artikel 12(h) van die BTW-wet bedoel?
- 3.) Gebaseer op die resultate van vrae (1) en (2), kan die uitvoer van navorsingsaktiwiteite (of sommige) as die lewering van opvoedkundige dienste beskou word?

Deur vas te stel of daar verskillende navorsingskategorieë bestaan of moet bestaan, kan leiding verskaf of hierdie kategorieë (indien enige) by die omvang van “opvoedkundige dienste” ingesluit kan word, al dan nie. Daarbenewens is die ondersoek na die betekenis en omvang van “opvoedkundige dienste” van kardinale belang ten einde die primêre vraagstuk te beantwoord. 'n Sekondêre ondersoek sal dus deur die werkstuk gevoer word om te bepaal of daar 'n onderskeid nodig is tussen die verskillende soorte navorsingsaktiwiteite deur 'n universiteit uitgevoer vir doeleindes van die primêre ondersoek of die uitvoer van navorsingsaktiwiteite 'n vrygestelde lewering is soos bedoel deur artikel 12(h)(i)(bb).

1.3 Motivering vir die studie en waarde daarvan

Indien 'n lewering vrygestel is, is die insetbelasting van die onkoste wat verband hou met die lewering ook nie eisbaar nie (Brettigny & Strauss, 2005:19). Dit kan vir universiteite en ander inrigtings wat hoër onderwys verskaf dus problematies wees om vas te stel of insetbelasting wat gepaard gaan met die uitvoer van navorsing eisbaar is, al dan nie (afhangelend daarvan of dit “opvoedkundige dienste” is) en of daar moontlik 'n toedelingsmetode vir die eis van insetbelasting gebruik moet word. Die BTW-hantering van navorsingsaktiwiteite is dus ietwat onduidelik.

'n Onweerlegbare en duidelike omskrywing van die term “opvoedkundige dienste” ontbreek tans in die BTW-wet. Die SAID verskaf tans geen leiding of riglyne oor wat die omskrywing van “opvoedkundige dienste” moontlik kan omvat of behels nie. Hieruit volg dat daar huidiglik verskillende interpretasies in die praktyk bestaan (Jessnitz, 2012:36). Indien die trefwydte en betekenis van opvoedkundige dienste bepaal kan word, kan hierdie probleem potensieel opgelos word en kan universiteite die BTW-gevolge van navorsingsaktiwiteite korrek en effektief hanteer.

1.4 Navorsingsdoelwit

Die navorsingsdoelwit van hierdie studie is drieledig –

- 1.) Die BTW-hantering van navorsingsaktiwiteite uitgevoer word krities ondersoek.
- 2.) Ondersoek word ingestel om te bepaal of navorsing deur 'n opvoedkundige inrigting soos 'n universiteit uitgevoer binne die parameters van die omvang van “opvoedkundige dienste” val, al dan nie.
- 3.) Die omvang en betekenis van die term “opvoedkundige dienste” soos bedoel in artikel 12(h) van die BTW-wet word krities ondersoek.

Die werkstuk stel dit dus ten doel om die korrekte BTW-hantering van navorsingsaktiwiteite te identifiseer en as 'n gevolg daarvan 'n duidelike en onweerlegbare omskrywing van “opvoedkundige dienste” vir doeleindes van die BTW-wet daar te stel.

1.5 Navorsingsmetodologie

Die navorsingsmetodologie wat in hierdie studie gevolg gaan word, bestaan hoofsaaklik uit 'n literatuurstudie van suiwer teoretiese aspekte. Die literatuurstudie sal relevante artikels geskryf deur akademici, Suid-Afrikaanse wetgewing en regspraak van plaaslike howe van Suid-Afrika insluit. Regspraak van ander lande sal oorweeg word ten einde 'n begrip te vorm van die omvang en betekenis van “opvoedkundige dienste”.

Die studie bevat ook 'n element van vergelykende navorsing wat uitgevoer word om die huidige Suid-Afrikaanse wetgewing met ander lande se wetgewing wat 'n soortgelyke BTW-stelsel as Suid-Afrika gebruik, te vergelyk. Die lande wat in die studie gebruik sal word is Australië, Kanada en die Verenigde Koninkryk. Die fokus sal spesifiek wees of die wetgewing van hierdie lande die term “opvoedkundige dienste” omskryf en of daar ander riglyne in verband met opvoedkundige dienste bestaan, waarmee die huidige Suid-Afrikaanse omskrywing daarvan uitgebrei en verbeter kan word.

1.6 Omvang van die studie

Die studie gaan spesifiek fokus op inrigtings wat hoër onderwys verskaf soos in artikel 12(h)(i)(bb) van die BTW-wet bedoel en daar sal spesifiek op universiteite gefokus word. Artikel 12(h)(i)(aa) wat spesifiek oor skole handel en artikel 12(h)(i)(cc) wat oor die werking van Openbare Weldaadorganisasies gaan, val dus buite die bestek van hierdie studie en

sal nie aangespreek word nie. Die uitwerking wat laasgenoemde artikels op die term “opvoedkundige dienste” het, word nie in hierdie werkstuk oorweeg nie.

1.7 Raamwerk van die studie

Die studie sal in die volgende hoofstukke uiteengesit word:

Hoofstuk 1: Inleiding en agtergrond

Die agtergrond van artikel 12(h) word geskets in hoofstuk 1 van die studie. Die heffing van BTW ingevolge artikel 7(1)(a) word bespreek en wanneer die lewering van goed en/of dienste vrygestel is in terme van artikel 12. Verder word die probleemstelling, navorsingsdoelwit, navorsingsmetodologie en omvang van die studie bespreek.

Hoofstuk 2: Die betekenis en omvang van die term “navorsing” en konsepte wat hiermee verband hou

Die doelwit van hierdie hoofstuk is om die volgende drie vrae te beantwoord:

- 1.) Wat is navorsing?
- 2.) Is daar verskillende kategorieë van navorsing? Indien daar wel verskillende kategorieë bestaan, wat is dit?
- 3.) Hoe beïnvloed die verskillende kategorieë (indien enige) of daar aan die *lewering* vereiste voldoen word?

Hoofstuk 3: Suid-Afrikaanse regspraak en wetgewing definisies van die term “opvoedkundige dienste” en konsepte wat hiermee verband hou

Die struktuur van hierdie hoofstuk stem ooreen met die struktuur gebruik in 'n artikel wat in die *Journal of Economic and Financial Sciences* (Willemse, 2012:527) gepubliseer is. In hierdie hoofstuk sal huidige Suid-Afrikaanse wetgewing (onder andere die HEA) bestudeer word om te bepaal watter definisies van “opvoedkundige dienste” daar tans bestaan. Dit sal moontlik help om die betekenis van opvoedkundige dienste soos deur die BTW-wet bedoel word, te identifiseer. Aangesien daar geen omskrywing van “opvoedkundige dienste” in die BTW-wet voorkom nie, word dit aan die howe oorgelaat om sekere riglyne neer te lê om dit te definieer. Suid-Afrikaanse regspraak sal ondersoek word om te bepaal of 'n werkbare definisie daaruit voorgespruit het al dan nie.

Hoofstuk 4: Die betekenis van die term “opvoedkundige dienste” en konsepte wat verband hou hiermee vanuit ’n internasionale perspektief

Die struktuur van hierdie hoofstuk stem ooreen met die struktuur gebruik in ’n artikel wat in die *Journal of Economic and Financial Sciences* (Willemse, 2012:527) gepubliseer is. In hierdie hoofstuk sal daar ondersoek ingestel word na internasionale wetgewing om te bepaal of “opvoedkundige dienste” gedefinieer word in hierdie wetgewing van lande soos Australië, Kanada en die Verenigde Koninkryk. Hierdie lande wat oorweeg sal word is lande waarvan die belastingstelsels en spesifiek BTW-stelsels baie soortgelyk aan dié van Suid-Afrika is. Regspraak oor die term “opvoedkundige dienste” van hierdie lande sal ook oorweeg word.

Hoofstuk 5: Samevatting en gevolgtrekking

In hierdie hoofstuk sal die resultate van die vorige hoofstukke oorweeg en saamgevat word, die nodige gevolgtrekking en uiteindelik aanbevelings gemaak word ten einde die probleemstelling effektief aan te spreek en op te los.

Hoofstuk 2: Die betekenis en omvang van die term “navorsing” en konsepte wat hiermee verband hou

2.1 Inleiding

In hierdie hoofstuk word daar op die verskillende navorsingsaktiwiteite wat deur 'n universiteit uitgevoer word, gefokus. Alvorens daar bepaal kan word of navorsingsaktiwiteite (soos deur 'n universiteit gelewer) enige BTW-gevolge het, word die moontlike onderskeid tussen verskillende navorsingsaktiwiteite eers oorweeg. Die doelwit van hierdie hoofstuk is gevolglik om die volgende drie vrae te beantwoord:

- 4.) Wat is navorsing?
- 5.) Is daar verskillende kategorieë van navorsing? Indien wel, wat is dit?
- 6.) Hoe beïnvloed die verskillende kategorieë (indien enige) of daar BTW-gevolge vir die betrokke navorsingsaktiwiteite bestaan, spesifiek met verwysing of daar 'n *lewering* plaasvind?

Die resultate van die bogenoemde ondersoeke kan dus die algehele vraag beantwoord of verskillende navorsingskategorieë die uiteindelijke BTW-gevolge daarvan (indien enige) beïnvloed. Die definisie van “navorsing” sowel as die verskillende navorsingskategorieë word in hierdie hoofstuk ondersoek.

2.2 Agtergrond

Twee van die hoofdoelwitte van universiteite in Suid-Afrika is om onderrig van 'n hoogstaande gehalte sowel as goeie navorsingsuitsette te lewer. Dit word bevestig deur die visie- en missiestellings van verskeie vooraanstaande Suid-Afrikaanse universiteite, onder andere die Universiteite van Stellenbosch, Pretoria en Kaapstad.

Die missiestelling van die Universiteit van Stellenbosch lees soos volg (Universiteit van Stellenbosch, 2000:9):

“Die bestaansdoel van die Universiteit van Stellenbosch is —

om in verbondenheid aan die universitêre ideaal van uitmuntende wetenskap-beoefening 'n omgewing te skep en vol te hou waarbinne kennis ontdek kan word, gedeel kan word, en tot voordeel van die gemeenskap aangewend kan word.”

Die visie van die Universiteit van Stellenbosch gaan verder deur daarna te verwys dat die fokusareas van die universiteit is om goeie navorsinguitsette te lewer en studente van hoogstaande gehalte te lewer (Universiteit van Stellenbosch, 2000:9). Die twee hoofdoelwitte van die universiteit kom dus duidelik na vore in die visie- en missiestellings.

In die missiestelling van die Universiteit van Pretoria (Visie, Missie en Waardes, 2013) is dit ook duidelik dat onderrig en navorsing hoog op prys gestel word. Dit lees soos volg:

“In die strewe na erkenning en uitnemendheid in die kernfunksie van navorsing, onderrig en leer...”

Nog 'n gerespekteerde universiteit, die Universiteit van Kaapstad, se missiestelling (Mission statement, 2013) hou soos volg verband:

“Our mission is to be an outstanding teaching and research university, educating for life and addressing the challenges facing our society.”

Dit blyk duidelik uit die bogenoemde missiestelling dat die Universiteit van Kaapstad daarna streef om bekend te staan as 'n uitmuntende onderrig- en navorsingsinstelling. Die twee hoofdoelwitte weerklink dus ook in hierdie missiestelling.

Uit bogenoemde missiestellings van drie gerespekteerde Suid-Afrikaanse universiteite, kan daar afgelei word dat navorsing een van die hoofdoelwitte van vooraanstaande universiteite is. Navorsingsaktiwiteite vorm dus saam met onderrig 'n kernaktiwiteit van 'n universiteit en is van kardinale belang vir die sukses en ontwikkeling van die instelling wat hierdie aktiwiteite uitvoer. Alvorens navorsingsaktiwiteite verder ondersoek kan word, moet die term “navorsing” egter omskryf word om te bepaal watter aktiwiteite aan die omskrywing voldoen. Hierdie ondersoek word voorts gedoen om te verstaan wat navorsing behels en wat die omvang daarvan is.

2.3 Die betekenis van die term “navorsing” en konsepte wat hiermee verband hou

Om te bepaal of die uitvoer van navorsing as 'n vrygestelde lewering ingevolge artikel 12(h)(i)(bb) van die BTW-wet kwalifiseer, moet die term “navorsing” eers gedefinieer word. Vir die doeleindes van die studie is dit noodsaaklik om die term “navorsing” te omskryf uit bronne anders as die BTW-wet, aangesien 'n definisie van die term “navorsing” in die BTW-wet ontbreek. Juis daarom word ander bronne soos verklarende woordeboeke, ander wetgewing en regspraak ondersoek vir 'n moontlike definisies van die term “navorsing”.

2.3.1 Definisie van die term “navorsing” soos gevind in verskeie algemene verklarende woordeboeke

In *ITC 1262* [1977] 39 SATC 114(C), het Grosskopf R hom na die woordeboekdefinisie gewend alvorens hy enige ander feite oorweeg het of sy uitspraak gelewer het. Die woordeboekdefinisies dra gesag in die howe en stel riglyne daar wat deur die howe gevolg word. Woordeboeke kan dus as gesaghebbende bronne beskou word.

Die *Verklarende Afrikaanse Woordeboek* (2013) definieer “navorsing” soos volg:

1. *Sistematiese ondersoek, studie van o.a. bronne, materiaal, verskynsels om feite vas te stel en 'n nuwe bydrae tot die kennis op 'n bepaalde gebied te lewer.*
2. *Versameling van ou of bekende feite om dit beskikbaar te stel bv. kompilasiewerk.*
3. *Ondersoek na die beginsels of grondslae van 'n vak of dissipline.*

Die definisie van navorsing wat in die *Verklarende Afrikaanse Woordeboek* voorkom, is 'n bruikbare definisie wat daargestel word. Dit beskryf, onder andere, die navorsingsaktiwiteite soos deur 'n universiteit uitgevoer. Akademiese navorsing soos deur 'n navorser of student uitgevoer, sal 'n sistematiese ondersoek wees wat sal bydra tot die kennis op 'n bepaalde gebied. 'n Literatuurstudie deur 'n navorser uitgevoer, sal 'n versameling van ou of bekende feite beskikbaar stel. Die ondersoek na die beginsels of grondslae (hetsy nuwe of bestaande) van 'n vak of dissipline is ook navorsingsaktiwiteite wat deur universiteite uitgevoer word.

'n Verdere gesaghebbende woordeboek wat in hierdie studie geraadpleeg is, is die *Compact Oxford English Dictionary*. Die *Compact Oxford English Dictionary* (2008:874) verklaar die term “navorsing” soos volg:

“The systematic study of materials and sources in order to establish facts and reach new conclusions.”

Weereens kan daar uit hierdie definisie afgelei word dat navorsing 'n sistematiese ondersoek van 'n spesifieke vak of onderwerp behels. Die gevolgtrekking wat dus gemaak kan word is dat navorsingsaktiwiteite soos deur 'n universiteit uitgevoer, sal voldoen aan hierdie definisie, hetsy dit vir die ontdekking van nuwe kennis of die versameling van reedsbestaande kennis is.

2.3.2 Die definisie van die term “navorsing” in Suid-Afrikaanse wetgewing

'n Omskrywing van die term “navorsing” ontbreek in die BTW-wet. Geen artikel in die BTW-wet handel spesifiek oor navorsing nie en dit blyk dus dat juis daarom was die wetgewer nie genoodsaak om 'n omskrywing daarvan in die BTW-wet in te voeg nie. In hierdie studie word daar gevolglik van ander Suid-Afrikaanse wetgewing gebruik gemaak om te bepaal of daar vanuit 'n wetgewing perspektief 'n definisie van navorsing bestaan.

Artikel 11D is gedurende 2006 in die Inkomstebelastingwet No. 58 van 1962 soos gewysig (hierna verwys as die Inkomstebelastingwet) gevoeg en het op 2 November 2006 in werking getree. Artikel 11D het ten doel om privaatsektorinvestering in tegniese en wetenskaplike navorsing en ontwikkeling aan te moedig (Strauss, 2011:2). Die wetgewer was dus genoodsaak om wel 'n omskrywing van navorsing en ontwikkeling in die Inkomstebelastingwet te voeg. Die omskrywing is in artikel 11D(1) ingevoeg en lees soos volg:

“(1) By die toepassing van hierdie artikel beteken ‘navorsing en ontwikkeling’ –

- (a) sistematies ondersoekende of sistematies eksperimentele bedrywighede waarvan die uitkoms onseker is met as oogmerk-*
 - (i) om nuwe nie-voor-die-hand-liggende wetenskaplike of tegniese kennis te ontdek; of*
 - (ii) die skepping van-*
 - (aa) 'n uitvinding...*
 - (bb) 'n model...*
 - (cc) 'n rekenaarprogram...*
 - (dd) kennis wat noodsaaklik is vir die gebruik van so 'n uitvinding, model of rekenaarprogram; of*
- (b) ontwikkeling of beduidende verbetering van enige uitvinding, model, rekenaarprogram of kennis in paragraaf (a) beoog indien daardie ontwikkeling of verbetering betrekking het op enige-*
 - (i) nuwe of verbeterde funksie*
 - (ii) verbetering van prestasie*
 - (iii) verbetering van betroubaarheid*
 - (iv) verbetering van kwaliteit*

van daardie uitvinding, model, rekenaarprogram of kennis.”

Die omskrywing in artikel 11D omsluit 'n wye spektrum navorsingsaktiwiteite wat relevant is in 'n universiteitsomgewing. Die definisie fokus op sistematiese ondersoeke en eksperimentele bedrywighede, selfs al is die uitkoms daarvan onseker.

Alhoewel die wetgewer die definisie van navorsing en ontwikkeling hier spesifiek van toepassing gemaak het op artikel 11D van die Inkomstebelastingwet, is die skrywer van mening dat die definisie ook op die BTW-wet van toepassing kan wees. Navorsing soos deur 'n universiteit uitgevoer, lei dikwels tot die skepping van 'n nuwe uitvinding, model, rekenaarprogram of kennis wat noodsaaklik is vir een van die bogenoemde, soos deur artikel 11D aangespreek. Die artikel 11D omskrywing van navorsing en ontwikkeling kan dus vir doeleindes van hierdie studie as toepaslik beskou word aangesien dit die aard en omvang van navorsing soos deur universiteite uitgevoer, duidelik beskryf.

2.3.3 Die definisie van die term “navorsing” in regspraak

Relevante regspraak oor die term “navorsing” word in hierdie afdeling ondersoek om enige beginsels te identifiseer wat in hierdie studie van waarde kan wees. Die term “navorsing” word nie pertinent in Suid-Afrikaanse regspraak gedefinieer nie, maar die volgende stelling deur Beyers (waarnemende President) op bladsy 132 in *ITC 666 [1948] 16 SATC 130(TA)*, is van belang vir hierdie studie.

“Scientific research, it is true, is defined in section 1 of the Act as ‘any activity in the field of natural or applied science for the extension of knowledge’, but we consider that the ‘knowledge’ that is there intended must be knowledge pertaining to the calling of the appellant in a general sense and not knowledge which he set out to gain with one object, and one object only, in view...”

Ten tyde van die bogenoemde stelling het 'n definisie van “wetenskaplike navorsing” in die Inkomstebelastingwet voorgekom. Hierdie definisie het navorsing gedefinieer as enige aktiwiteit in 'n vakgebied van natuurlike of toegepaste wetenskap vir die uitbreiding van kennis. Die regter het egter opgemerk dat hierdie kennis beskou moet word in 'n algemene sin en dat dit nie kennis is wat slegs vir een doelwit aangeleer word nie. Dit word aan die hand gedoen dat navorsing na alle waarskynlikheid beskou kan word as enige aktiwiteit wat aanleiding sal gee tot die uitbreiding van kennis op 'n spesifieke vakgebied. Gegewe die feit dat 'n bruikbare definisie van navorsing daargestel is, naamlik as die sistematiese

ondersoek van reedsbestaande kennis en die skep van, onder andere, nuwe kennis en uitvindings, moet die navorsingsaktiwiteite deur universiteite uitgevoer van nader ondersoek word.

2.4 Die verskillende kategorieë van navorsingaktiwiteite soos deur universiteite uitgevoer

Die aard van navorsingsaktiwiteite deur universiteite uitgevoer, verskil en behoort daarom in toepaslike kategorieë (hetsy hoof- en verdere subkategorieë) verdeel te word. Volgens die Universiteit van Stanford in die Verenigde State van Amerika (Categories of Sponsored research, 2013), word navorsing in twee kategorieë verdeel, naamlik universiteitsnavorsing (*university research*) waar geen vergoeding ontvang word nie en navorsing wat geborg is (*sponsored research*). Navorsing kan ook gekategoriseer word volgens vakdissipline, onderwerp en verskeie ander funksionele kategorie-tipes, maar vir die doeleindes van hierdie studie, word daar gefokus op universiteitsnavorsing (*university research*) en navorsing wat geborg is (*sponsored research*).

Dit word aan die hand gedoen dat navorsingsaktiwiteite deur universiteite uitgevoer ook in dieselfde twee hoofkategorieë verdeel kan word vir doeleindes van hierdie studie. Hierdie twee kategorieë kan soos volg beskryf word:

1. Universiteitsnavorsing: Navorsing wat deur die universiteit uitgevoer word vir doeleindes van ontwikkeling en bevordering van nuwe kennis sonder enige ontvangs van vergoeding (oftewel *navorsing teen geen vergoeding*) (Categories of Sponsored research, 2013).
2. Navorsing wat geborg is: Navorsing wat namens 'n derde party teen vergoeding deur die universiteit uitgevoer word (oftewel *navorsing teen vergoeding*) (Categories of Sponsored research, 2013).

Die BTW-hantering van bogenoemde twee navorsingsaktiwiteite kan moontlik verskil, aangesien die tipe navorsing wat uitgevoer word, verskil. Die verskillende navorsingsaktiwiteite moet ondersoek word om te bepaal binne watter kategorie hierdie navorsing val om sodoende ook die BTW-hantering van hierdie aktiwiteite te bepaal. Alvorens hierdie onderskeid getref kan word, word die betekenis van die begrip “vergoeding” vir BTW-doeleindes eers ondersoek. Daarna word die twee kategorieë verder bespreek.

2.4.1 Die betekenis van die term “vergoeding” en konsepte wat hiermee verband hou

Ten einde navorsingsaktiwiteite in die voorafgaande twee hoofkategorieë te verdeel, is ’n begrip van die betekenis van “vergoeding” van kardinale belang. Die term “vergoeding” kan verskillende betekenisse aanneem. Indien ’n universiteit navorsing teen geen vergoeding uitvoer, maar die naam van die instansie prominent aan die navorsing gekoppel word, kan dit moontlik ook vergoeding wees in die vorm van gratis publisiteit. Die omskrywing van die term “vergoeding” word derhalwe ondersoek.

2.4.1.1 Die betekenis van die term “vergoeding” soos aangetref in verskeie verklarende woordeboeke

Vir doeleindes van hierdie studie word die term “vergoeding” uit bronne anders as die BTW-wet ook ondersoek. Die algemene definisie word ondersoek om ’n breë definisie van die term “vergoeding” daar te stel waarna die term in die BTW-wet ondersoek sal word. Gesaghebbende woordeboeke is geraadpleeg om die term “vergoeding” te omskryf.

Die *Verklarende Afrikaanse Woordeboek* (2013) omskryf “vergoeding” soos volg:

1. *Skadeloosstelling, kompensasie*
2. *Betaling vir gelewerde dienste*

Die *Compact Oxford English Dictionary* (2008:197) stel die volgende omskrywing van “compensation” voor:

“Something given to someone to compensate for loss, suffering, or injury.”

Die term “vergoeding” word gedefinieer as die aksie om vergoed te word vir enige verlies gelei. Dit word aan die hand gedoen dat “vergoeding” die ruil van ’n ekwivalente teenprestasie is. Vergoeding is dus nie slegs ’n bedrag uitgedruk in monetêre waarde nie, maar sluit ook die ruil van een lewering vir ’n ander lewering in.

2.4.1.2 Die betekenis van die term “vergoeding” in Suid-Afrikaanse wetgewing

Ingevolge artikel 1 van die BTW-wet lees die omskrywing van die term “vergoeding” *verbatim* soos volg:

“met betrekking tot die lewering van goed of dienste aan ’n persoon, ook enige betaling gemaak of gemaak te word...hetsy in geld of andersins, of enige handeling

of toegewendheid, hetsy vrywillig of nie, ten opsigte van, in antwoord op, of as aansporing vir, die lewering van enige goed of dienste, hetsy deur daardie persoon of 'n ander persoon, maar met uitsluiting van 'n betaling deur 'n persoon gemaak aan 'n vereniging sonder winsoogmerk..."

Uit die omskrywing van die term "vergoeding" soos in die BTW-wet vervat, blyk dit duidelik dat vergoeding nie net vergoeding in terme van geld beteken nie. Vergoeding kan verskeie vorms aanneem, as geld of andersins. Vergoeding sluit ook enige handeling of toegewendheid, hetsy vrywillig of nie, vir die lewering van goed of dienste in. (Stiglingh *et al.*, 2013:1019). Teenprestasie, in welke vorm ookal, sal dus ook vergoeding uitmaak.

Veronderstel dat 'n universiteit deur 'n farmaseutiese maatskappy genader word om navorsing te doen oor 'n ongeneeslike siekte. Die maatskappy gaan geen vergoeding aan die universiteit betaal om hierdie navorsing uit te voer nie. Die naam van die universiteit sal egter prominent aan hierdie navorsing gekoppel word. Die skrywer stel dit dat hierdie navorsing gelewer word teen vergoeding aangesien die universiteit gratis publisiteit vir promosie- en/of bemarkingsdoeleindes verkry. Die vergoeding is nie monetêr van aard nie, maar daar is wel 'n teenprestasie vir die navorsing gelewer. Die vergoeding het wel 'n bepaalbare geldwaarde. Hierdie praktiese voorbeeld illustreer duidelik die omvang van "vergoeding" soos deur die BTW-wet omskryf.

2.4.1.3 Die betekenis van die term "vergoeding" in Suid-Afrikaanse regspraak

Aangesien daar verskillende vorms van vergoeding bestaan, is daar sekere omstandighede waar daar onsekerheid bestaan in terme van of die teenprestasie vergoeding uitmaak, al dan nie. Dit word aan die howe oorgelaat om sekere riglyne neer te lê om die term "vergoeding" te omskryf. Daar bestaan tans geen onfeilbare toets wat toegepas kan word op elke feitestel nie. Dit hang van die spesifieke omstandighede van elke saak af watter toets toegepas word. Die howe stel slegs riglyne daar waarvan gebruik gemaak kan word.

Boshoff AR het in *Ogus v Secretary for Inland Revenue* [1978] 40 SATC 100 die volgende stelling rakende vergoeding in sy uitspraak op bladsy 112 gemaak:

"In the context of s 58 the word 'consideration' is used in the sense of a 'quid pro quo', compensation or reward having some value."

Die hof het hier verwys na die betekenis van vergoeding binne die konteks van artikel 58 van die Inkomstebelastingwet wat oor skenkingsbelasting handel. Die hof moes 'n uitspraak lewer of daar enige teenprestasie of *quid pro quo* in die spesifieke transaksie teenwoordig was. Die hof het besluit dat *quid pro quo* vergoeding of beloning met waarde beteken. Dus, indien die teenprestasie waarde het, word dit as vergoeding gesien. *Quid pro quo* is 'n Latynse term wat beteken om iets te gee of te ontvang vir iets anders (Merriam-Webster, 2013) (eie vertaling).

In *Welch's Estate v Commissioner for South African Revenue Service* [2004] 66 SATC 303 het Marais AR op bladsy 314 die volgende opmerking ten opsigte van die *quid pro quo*-konsep gemaak:

"If one were to scour the dictionaries to find a single word apt to convey that the disposition should be motivated by pure liberality and not in expectation of any quid pro quo of whatever kind, one would not find a better or more appropriate word than 'gratuitous'."

Die bostaande stelling is ook binne die konteks van skenkingsbelasting gemaak. Indien 'n transaksie dus aangegaan is uit pure vrygewigheid met geen verwagting van enige *quid pro quo* nie, sal dit 'n skenking uitmaak. Indien daar dus 'n verwagting van vergoeding is, in watter vorm ookal, sal dit nie 'n skenking uitmaak nie. Waar goed of dienste gelewer word sonder dat enigiets in ruil (hetsy tasbaar of ontasbaar) daarvoor ontvang word en geen *quid pro quo* bestaan nie, kan dit aanvaar word dat die lewering van goed of dienste teen geen vergoeding plaasgevind het.

2.4.1.4 Samevatting en gevolgtrekking

Soos afgelei kan word uit die bespreking van vergoeding in hierdie afdeling, is vergoeding nie bloot die randwaarde van 'n item nie, maar dit kan in verskillende vorms voorkom. In sekere gevalle kan die universiteit navorsing uitvoer teen *quid pro quo* van gratis publisiteit. Soos hierbo bespreek, is hierdie *quid pro quo* 'n beloning van 'n sekere waarde. Die waarde van hierdie vergoeding is egter nie maklik bepaalbaar nie.

2.4.2 Navorsing teen geen vergoeding

Volgens die Universiteit van Stanford is die eerste kategorie van navorsing, navorsing wat deur die universiteit self uitgevoer en befonds word. Koste aangegaan in verband met die

navorsing word deur die universiteit gedra en nie deur 'n derde party nie. Hierdie tipe navorsing sluit ook navorsing in wat nie deur die betrokke regering gesubsideer word nie.

Die skrywer stel dit dat hierdie tipe navorsing beskou moet word as navorsing wat teen geen vergoeding uitgevoer word, aangesien die universiteit die koste van die navorsing dra en nie vir die resultate vergoed word nie. Universiteite sal meestal hierdie navorsing uit eie inisiatief uitvoer vir die bevordering van 'n spesifieke vakdissipline. Veronderstel die Opvoedkunde Departement van 'n universiteit onderneem navorsing om 'n nuwe leertegniek te ontwikkel. Die nuwe leertegniek word toegepas by die onderrig van studente van die Departement Opvoedkunde. Slegs die departement en die student baat by die navorsing uitgevoer en geen vergoeding word vir hierdie navorsing ontvang nie. Hierdie navorsing dra by tot 'n spesifieke vakgebied deur die bevordering en ontwikkeling van nuwe kennis.

2.4.3 Navorsing teen vergoeding

Volgens die Universiteit van Stanford is die tweede kategorie van navorsing, navorsing wat geborg is. Die universiteit hanteer enige navorsing wat deur eksterne partye befonds word, as navorsing wat geborg is. Dit kan ook programme insluit wat deur 'n derde party geborg word, maar tot voordeel van die universiteit en studente gebruik word. Die derde party vergoeding sluit subsidies van die betrokke regering en borge deur eksterne partye toegestaan in. Navorsing teen vergoeding kan verder in twee subkategorieë, naamlik *Nie-kommersiële navorsing* (die primêre fokus van die aktiwiteite is navorsing, die generering van inkomste is 'n sekondêre uitvloeisel) en *Kommersiële navorsing* (die primêre fokus van die aktiwiteite is die generering van inkomste, navorsing is die sekondêre fokus), verdeel word. Die eienskappe van hierdie kategorieë word in Tabel 1 hieronder uiteengesit.

Tabel 1: Subkategorieë van Navorsing teen vergoeding en hul onderskeie eienskappe

<u>Eienskappe:</u>	<u>Subkategorieë</u>	
	<i>Nie-kommersiële navorsing</i>	<i>Kommersiële navorsing</i>
<i>Tipe vergoeding (quid pro quo) ontvang:</i>	1.) Regeringsubsidies 2.) Regeringtoekennings	1.) Kontant of ander bates met 'n bepaalbare geldwaarde 2.) Gratis publisiteit
<i>Hoofdoelwit:</i>	Navorsing	Generering van inkomste
<i>Sekondêre doelwit:</i>	Generering van inkomste	Navorsing
<i>Aard:</i>	Nie-kommersieel	Kommersieel

Die hoofdoelwit en sekondêre doelwit van bostaande twee kategorieë (Nie-kommersiële en Kommersiële navorsing) verskil ten opsigte van die fokus van die navorsing uitgevoer. Albei subkategorieë val egter in die kategorie van navorsing teen vergoeding uitgevoer.

Die scenario waarin die universiteit spesifieke navorsing uitvoer en geen vergoeding ontvang vanaf 'n derde party nie, maar die naam van die universiteit prominent aan die navorsing gekoppel word hoofsaaklik vir promosie- en/of bemarkingsdoeleindes, sal ook in die kategorie van kommersiële navorsing ingesluit word. Die vergoeding van hierdie tipe navorsing kan beskou word as die gratis publisiteit wat die universiteit uit so 'n transaksie of ooreenkoms verkry. Die betekenis en omvang van die term “vergoeding” word in afdeling 2.4.1 van hierdie hoofstuk bespreek.

Die skrywer stel dit dat die voorafgaande scenario gekategoriseer moet word as navorsing wat teen vergoeding uitgevoer word, aangesien die universiteit “iets” vanaf 'n eksterne party daarvoor ontvang. Dit sal navorsing insluit wat tot voordeel van die universiteit of die borg aangewend word. Die universiteit ontvang dus *quid pro quo* in die vorm van gratis publisiteit waaraan 'n bepaalbare geldwaarde gekoppel kan word. Verwys na afdeling 2.4.1.3 vir die bespreking van die *quid pro quo*-konsep.

Universiteite word in sommige gevalle deur eksterne partye genader om navorsing uit te voer vir die ontwikkeling van 'n nuwe produk. Produkontwikkeling word soos volg deur *The Business dictionary* (2013) gedefinieer:

“The creation of products with new or different characteristics that offer new or additional benefits to the customer.”

Die meerderheid van hierdie tipes navorsing sal geborg word deur die derde party wat spesifiek hierdie versoek gerig het. Navorsing namens 'n derde party teen vergoeding uitgevoer word dus as kommersiële navorsing beskou.

Vir BTW-doeleindes is dit belangrik om te bepaal of hierdie tipe navorsing beskou kan word as die lewering van 'n *diens* of die lewering van *goed*. Indien die uitvoer van navorsingsdienste in verband met produkontwikkeling as die lewering van 'n *diens* (vir BTW-doeleindes) kwalifiseer, moet dit oorweeg word of hierdie navorsing die lewering van 'n *opvoedkundige* diens vir doeleindes van hierdie studie is. Indien hierdie navorsing as 'n lewering van goed in terme van die BTW-wet gesien word, kan dit moontlik buite die bestek van hierdie werkstuk val aangesien dit na alle waarskynlikheid nie die lewering van 'n *opvoedkundige* diens ingevolge artikel 12(h) uitmaak nie. Die betekenis en omvang van “opvoedkundige dienste” word in hoofstukke 3 en 4 verder ondersoek. Die BTW-gevolge van navorsing, onder andere produkontwikkeling, word in afdeling 2.5 van hierdie hoofstuk bespreek.

Ter samevatting word dit aan die hand gedoen dat navorsing wat lei tot *quid pro quo*, navorsing is wat teen vergoeding uitgevoer is. Dit is dus belangrik om te verstaan wat alles as vergoeding beskou kan word en wat die omvang daarvan is.

2.5 BTW-gevolge van navorsingsaktiwiteite deur die universiteit uitgevoer

Alvorens BTW op 'n transaksie ingevolge artikel 7(1)(a) gehef word, moet die transaksie aan die volgende vereistes soos in hoofstuk 1 genoem, voldoen (Stiglingh *et al.* 2013:1014):

- die transaksie moet 'n lewering uitmaak;
- van goed en dienste;
- deur 'n ondernemer;
- in die loop of ter bevordering van 'n onderneming.

Soos reeds in hoofstuk 1 bespreek, sal die uitvoer van navorsingsaktiwiteite 'n lewering ingevolge artikel 1 van die BTW-wet uitmaak. Enige transaksie moet egter 'n lewering van *goed en/of dienste* uitmaak voordat BTW op 'n transaksie gehef kan word.

Die term “dienste” word in artikel 1 van die BTW-wet soos volg omskryf:

“enigiets wat gedoen is of gedoen staan te word, met inbegrip van die verlening, assignasie, sessie of afstanddoening van ’n reg of die beskikbaarstelling van ’n fasiliteit of voordeel, maar met uitsondering van ’n lewering van goed, geld of ’n seël, vorm of kaart beoog in paragraaf (c) van die omskrywing van ‘goed’”

Die omskrywing van dienste is wyd en sluit ’n verskeidenheid van transaksies in. Die omskrywing van die term “goed” word in artikel 1 van die BTW-wet soos volg omskryf:

“liggaamlike roerende goed, vasgoed, enige saaklike reg in bedoelde goed of vasgoed, en elektrisiteit, maar uitgesonderd

(a) geld;

(b) ’n reg uit hoofde van ’n verband of pand van bedoelde goed of vasgoed; en

(c) ’n seël, vorm of kaart wat ’n geldwaarde het en deur die Staat verkoop of uitgereik is vir die doeleindes van die betaling van belasting of reg gehef ingevolge ’n Wet van die Parlement, behalwe waar, na sy oorspronklike verkoop of uitreiking, dit as ’n versamelstuk of beleggingsartikel van die hand gesit of ingevoer word.”

Die definisie van goed, soos dienste, is wyd, maar daar is egter ook spesifieke uitsonderings. Indien ’n transaksie nie aan die vereistes van die lewering van goed voldoen nie, en ook nie spesifiek van die omskrywing van goed uitgesluit word nie, sal die lewering ’n diens wees (Stiglingh *et al.* 2013:1015). Die items wat van die lewering van goed spesifiek uitgesluit is, word hierbo in (a) – (c) van die definisie van “goed” gelys.

In afdeling 2.4.3 van hierdie hoofstuk word navorsing wat in verband met produkontwikkeling uitgevoer word, bespreek. Indien daar deur die uitvoer van navorsing ’n nuwe produk ontwikkel word, bestaan daar die moontlikheid dat hierdie tipe navorsing uitgevoer die lewering van *goed* en/of *dienste* uitmaak in terme van die BTW-wet. Dit is van kardinale belang om te bepaal waarvoor die universiteit gekontrakteer is om te bepaal of daar ’n lewering van goed of ’n lewering van ’n diens deur die universiteit plaasvind. Daar moet vasgestel word of die universiteit vir die *proses* of die uiteindelijke *produkt*, of moontlik beide, gekontrakteer is. Met ander woorde, die onderskeid wat daar getref word tussen die lewering van goed en dienste kan moontlik bepaal of die betrokke lewering die lewering van ’n *opvoedkundige diens* is soos in artikel 12(h)(i)(bb) bedoel. Om hierdie kwessie aan te spreek en op te los, is dit derhalwe noodsaaklik om te verstaan wat word

bedoel (en wat behels) *opvoedkundige dienste* soos wat die term in artikel 12(h)(i)(bb) gebruik word. Die antwoord is nie noodwendig 'n voorhandliggende een nie. Die oplossing kan egter moontlik gevind word in die ontleding van die betekenis van *opvoedkundige dienste*.

Navorsing is kompleks met die gevolg dat daar verskeie elemente is wat oorweeg moet word onder andere, reedsbestaande literatuur oor die onderwerp, empiriese navorsing en etiese aspekte om die navorsing uit te voer. Dit is van kardinale belang om te bepaal wat die gevolg van die navorsing is. Die lewering van 'n diens kan moontlik lei tot die lewering van goed. Die omskrywing van beide goed en dienste is só wyd dat daar oorweging geskenk moet word of een of moontlik albei van hierdie konsepte die lewering van 'n "opvoedkundige diens" kan wees. 'n Volledige ondersoek na die betekenis en omvang van "opvoedkundige dienste" word in hoofstukke 3 en 4 van hierdie studie gedoen.

Indien 'n lewering van goed en/of dienste plaasvind, moet die lewering voorts deur 'n ondernemer in die loop van of ter bevordering van 'n onderneming gemaak word. Ingevolge paragraaf (a) van die omskrywing van die term "onderneming" in artikel 1 van die BTW-wet is dit duidelik 'n lewering uit die loop of ter bevordering van 'n onderneming teen vergoeding moet plaasvind. 'n "Onderneming" word in artikel 1 van die BTW-wet soos volg gedefinieer:

“(a) in die geval van 'n ondernemer, 'n onderneming of bedrywigheid wat voortdurend of gereeld in die Republiek of gedeeltelik in die Republiek deur 'n persoon bedryf word en in die loop van of ter bevordering waarvan goed of dienste aan 'n ander persoon teen 'n vergoeding gelever word, hetsy met winsoogmerk al dan nie...”

Lewering teen geen vergoeding word dus uitgesluit by die definisie van 'n onderneming en word nie gesien as 'n lewering wat in die loop van of ter bevordering van 'n bedryf gemaak is nie. Geen BTW sal dus ingevolge artikel 7(1)(a) gehef word op 'n lewering teen geen vergoeding nie, aangesien die transaksie nie aan al die vereistes van BTW voldoen nie.

Ter samevatting word dit aan die hand gedoen dat navorsing wat teen geen vergoeding uitgevoer word geen BTW-gevolge inhou nie, aangesien dit nie 'n lewering van goed en/of dienste in die loop van of ter bevordering van die onderneming is nie. Navorsing wat teen vergoeding uitgevoer word, kan moontlike BTW-gevolge oploop en moet dus derhalwe verder ondersoek word.

2.6 Samevatting en gevolgtrekking

'n Onderzoek na die definisie van navorsing is in hierdie hoofstuk uitgevoer. Verskeie bronne is oorweeg en navorsing is gedefinieer as die sistematiese ondersoek van reedsbestaande kennis en die skep van, onder andere, nuwe kennis en uitvindings. Twee kategorieë van navorsingsaktiwiteite soos deur 'n universiteit uitgevoer, is geïdentifiseer, naamlik *navorsing uitgevoer teen geen vergoeding* en *navorsing uitgevoer teen vergoeding*. Dit is aan die hand gedoen dat die uitvoer van navorsing 'n lewering verteenwoordig ingevolge die BTW-wet. Navorsing uitgevoer teen geen vergoeding sal egter nie BTW-gevolge in terme van artikel 7(1)(a) oploop nie, aangesien die transaksie teen geen vergoeding plaasvind, en voorts nie aan die "onderneming"-vereiste voldoen nie. Navorsing uitgevoer teen vergoeding kan moontlike BTW-gevolge hê, aangesien die transaksie teen vergoeding (soos beskryf deur die BTW-wet) plaasvind (verwys na Bylaag B). Die vergoeding kan verskeie vorms aanneem (onder andere, borgskap, eksterne party befondsing, subsidies van die betrokke regering). Die gevolg hiervan is dat die studie voortaan slegs op navorsing uitgevoer teen vergoeding sal fokus.

Na aanleiding van bogenoemde gevolgtrekking verskuif die fokus van hierdie studie in die volgende hoofstukke na die betekenis en omvang van die term "opvoedkundige dienste". Vir doeleindes van hierdie bespreking word definisies in verklarende woordeboeke, Suid-Afrikaanse wetgewing en regspraak asook internasionale bronne ondersoek om hierdie vraagstuk te beantwoord. Die resultaat hiervan sal bepaal of die uitvoer van navorsing teen vergoeding die lewering van 'n opvoedkundige diens soos bedoel deur artikel 12(h)(i)(bb) is, al dan nie. Hieruit kan die uiteindelijke gevolgtrekking gemaak word of die uitvoer van navorsing teen vergoeding deur 'n universiteit 'n *vrygestelde lewering* is, al dan nie.

Hoofstuk 3: Suid-Afrikaanse regspraak en wetgewing definisies van die term “opvoedkundige dienste” en konsepte wat hiermee verband hou

3.1 Inleiding

Die struktuur van hierdie hoofstuk stem ooreen met die struktuur gebruik in 'n artikel wat in die *Journal of Economic and Financial Sciences* (Willemse, 2012:527) gepubliseer is. Hierdie artikel het, onder andere, oor die definisie van “professioneel” gehandel en die bronne wat geraadpleeg is, sluit verskeie algemene verklarende woordeboeke, Suid-Afrikaanse wetgewing en regspraak in.

In hierdie hoofstuk word verskeie algemene verklarende woordeboeke en huidige Suid-Afrikaanse wetgewing (onder andere die HEA) bestudeer om te bepaal watter definisies van “opvoedkundige dienste” daar tans bestaan, indien enige. Dit kan moontlik leiding verskaf wat met opvoedkundige dienste bedoel word soos deur die BTW-wet gebruik en of opvoedkundige dienste in artikel 12(h)(i)(bb) van die BTW-wet navorsing insluit, al dan nie. Akademiese joernale is ook deeglik bestudeer om te ondersoek of daar moontlik 'n definisie van “opvoedkundige dienste” voortspruit, maar geen werkbare definisie is opgemerk nie. Aangesien daar geen omskrywing van “opvoedkundige dienste” in die BTW-wet voorkom nie, word dit aan die howe oorgelaat om sekere riglyne neer te lê om dit te definieer. Suid-Afrikaanse regspraak word voorts ondersoek om te bepaal of daar 'n werkbare definisie hieruit voortspruit, al dan nie.

Tydens die ondersoek na die term “opvoedkundige dienste” in relevante Suid-Afrikaanse wetgewing en regspraak, is die verbuigde vorm van die woord ook ondersoek. Die stam van 'n woord is 'n morfeem waaraan voor- of agtervoegsels of ander stamme geheg kan word om komplekse woorde te vorm (*Afrikaanse Woordelys en Spelreëls*, 2009:571). Die *Afrikaanse Woordelys en Spelreëls* (2009:571) verwys onder “stam” ook verder dat die betekenis van “basis” in ag geneem moet word. Die basis van 'n woord is enige deel van 'n woord wat as grondvorm optree vir die toevoeging van voor- of agtervoegsels (*Afrikaanse Woordelys en Spelreëls*, 2009:557). Die *Afrikaanse Woordelys en Spelreëls* (2009:557) verwys na die volgende voorbeeld in verband met die basis van 'n woord:

“In die woord ongelukkig is gelukkig die basis, en in gelukkig is geluk die basis.”

Die stam van “opvoedkundige” is “voed”, aangesien “op-” 'n voorvoegsel en “-kundige” 'n agtervoegsel is. Die basis van “opvoedkundige” is egter “opvoed”. Die verbuigde vorme van “opvoed” sluit, onder andere, “opvoeding” en “opvoeder” in. Hierdie verbuigde vorme,

sowel as “opvoedkundige”, is ingesluit in die ondersoek in hierdie hoofstuk, aangesien al die woorde dieselfde basis het, naamlik “opvoed”.

“Opvoedkundige” is ’n byvoeglike naamwoord aangesien dit ’n spesifieke naamwoord, in hierdie geval, dienste, beskryf. Die betekenis en omvang van “dienste” word gebruik soos in artikel 1 van die BTW-wet omskryf.

3.2 Agtergrond

Dit word aan die hand gedoen dat die definisie van opvoedkundige dienste ondersoek moet word om te bepaal of navorsing as ’n “opvoedkundige diens” ingevolge artikel 12(h)(i)(bb) van die BTW-wet kwalifiseer. ’n Opvoedkundige diens kan in wese beskou word as ’n diens wat opvoedkundig van aard is, met ander woorde, dit is ’n aksie wat lei tot die opvoeding van ’n persoon of persone. In hoofstuk 2 is daar tot die volgende gevolgtrekkings gekom:

- 1.) Navorsing word generies gedefinieer as die sistematiese ondersoek van bestaande kennis en die skep van, onder andere, nuwe kennis en uitvindings.
- 2.) In hierdie werkstuk word daar slegs gefokus op navorsing wat teen vergoeding uitgevoer word, aangesien hierdie tipe navorsing moontlike BTW-gevolge kan hê. Navorsing wat teen geen vergoeding uitgevoer word, het geen BTW-gevolge nie vir redes genoem in hoofstuk 2.

Alvorens daar bepaal kan word of navorsing as ’n “opvoedkundige diens” ingevolge artikel 12(h)(i)(bb) van die BTW-wet kwalifiseer, word die definisie van “opvoedkundige dienste” ondersoek. Verskeie algemene verklarende woordeboeke, Suid-Afrikaanse wetgewing en regspraak word in die ondersoek gebruik.

3.3 Die betekenis van die term “opvoedkundige dienste” en ander terme wat daarmee geassosieer word soos gevind in algemene verklarende woordeboeke, Suid-Afrikaanse wetgewing en regspraak

Om te bepaal of die uitvoer van navorsing as ’n vrygestelde lewering ingevolge artikel 12(h)(i)(bb) van die BTW-wet kwalifiseer, moet die betekenis van die term “opvoedkundige dienste” eers vasgestel word. Verskeie algemene verklarende woordeboeke word eerstens vir hierdie doeleindes ondersoek.

3.3.1 Die betekenis van die term “opvoeding” en ander terme wat daarmee geassosieer word, soos gevind in algemene verklarende woordeboeke

Artikel 12(h)(i)(bb) bepaal dat die lewering van opvoedkundige dienste deur ’n inrigting wat hoëronderrig verskaf, spesifiek van BTW vrygestel is. ’n Duidelike en onweerlegbare omskrywing van “opvoedkundige dienste” is krities vir die vrystelling van hierdie dienste. Die definisie van “opvoedkundige dienste” ontbreek egter in die BTW-wet. Vir doeleindes van hierdie werkstuk, is dit dus noodsaaklik om ’n definisie uit ander bronne as die BTW-wet te ondersoek. Die term “dienste” word in die BTW-wet gedefinieer en is reeds in afdeling 2.5 bespreek. Soos reeds bespreek in afdeling 2.3.1, verwys die houe ook na woordeboekdefinisies waar daar onsekerheid oor die betekenis of omvang van ’n spesifieke term bestaan. Woordeboekdefinisies dra dus in toepaslike gevalle gesag in die houe en stel riglyne daar wat deur die houe gevolg kan word. Die verbuigde vorm van die term, “opvoedkundige” naamlik “opvoeding” soos gedefinieer deur verklarende woordeboeke, word vervolgens bespreek.

Die *Verklarende Afrikaanse Woordeboek* (2013) definieer “opvoeding” soos volg:

“Pedagogie, leer van opvoeding. Kundig.”

’n Verdere gesaghebbende woordeboek wat in hierdie werkstuk geraadpleeg is, is die *Oxford Dictionary of English* (2003:554). Die woordeboek verklaar die term “education” soos volg:

1. *The process of receiving or giving systematic instruction, especially a school or university: A course of education*
 - *The theory of practice and teaching: Colleges of education*
 - *[count noun] a body of knowledge acquired while being educated: his education is encyclopaedic and eclectic*
 - *Information about or training in a particular subject: health education*
2. *(an education) an enlightening experience: Petrus is a good workman – it is an education to watch him*

Uit die bostaande volg dit dat die *Oxford Dictionary of English* die term “opvoeding” beskryf as die proses waarby sistematiese instruksie ontvang en verskaf word, veral in ’n skool of universiteit. Studente wat aan ’n universiteit studeer, ontvang sistematiese onderrig op ’n daaglikse basis deur lesings by te woon, aan opdragte te werk, toetse te skryf en voor te berei vir daaropvolgende lesings.

Die term “education” word soos volg in die *Webster Comprehensive Dictionary International Edition* (1995: 401) omskryf:

1. *The systematic development and cultivation of the natural powers, by inculcation, example, etc.*
2. *Instruction and training in an institution of learning.*
3. *The knowledge and skills resulting from such instruction and training.*
4. *Teaching as a system, science or art, pedagogy.*
5. *The training of animals.*
6. *The culture of bees, bacteria, etc.*

Weereens spruit daar uit die bogenoemde definisie die beginsel van instruksie of opleiding by ’n instelling van onderrig en leer. Die kennis en die vaardighede wat studente by universiteite aangeleer word, word ook as opvoeding beskou.

Die onderrigdienste soos deur universiteite aan studente verskaf, voldoen definitief aan die bogenoemde definisies van “opvoeding”. Die vraag ontstaan egter of die uitvoer van navorsing teen vergoeding deur universiteite ook aan hierdie definisie voldoen. Soos reeds genoem in hoofstuk 2, kan hierdie vergoeding verskeie vorms aanneem (borgskap, eksterne party, subsidie van die staat).

Ter samevatting, blyk dit of die definisie van opvoeding soos verklaar deur verklarende woordeboeke die instruksie of opleiding by ’n instelling van onderrig en leer beteken. In die volgende afdeling word die term verder ondersoek deur relevante Suid-Afrikaanse wetgewing te ondersoek om te bepaal of navorsing beskou kan word as ’n opvoedkundige diens, al dan nie.

3.3.2 Die betekenis van die term “opvoeding” en ander terme wat daarmee geassosieer word soos gevind in relevante Suid-Afrikaanse wetgewing

In hierdie afdeling word Suid-Afrikaanse wetgewing ondersoek om te bepaal of daar enige bruikbare beginsels bestaan wat van nut kan wees in die vasstelling van die betekenis van opvoedkundige dienste. Dit is egter belangrik om daarop te let dat daar ’n verskil bestaan tussen “opvoedkundige dienste” en “dienste gelewer deur ’n opvoedkundige instelling”. ’n Opvoedkundige instelling verskaf nie slegs opvoedkundige dienste nie, maar kan ook ander dienste verskaf, byvoorbeeld die verskaffing van voedsel, huisvesting en skoonmaakdienste (Haupt, 2013:962). Beide die definisies van “opvoedkundige dienste” en “opvoedkundige instellings” is relevant tot hierdie werkstuk en word in hierdie gedeelte

van die hoofstuk ondersoek. Die volgende Suid-Afrikaanse wetgewing is oorweeg vir die doeleindes van die werkstuk:

- 1.) National Education Policy Act No. 24 of 1996
- 2.) Suid-Afrikaanse Skolewet No. 84 van 1996
- 3.) Employment of Educators Act No. 76 of 1998
- 4.) Higher Education Act No. 101 of 1997
- 5.) BTW-wet No. 81 van 1991

Die definisies, beskrywing en/of betekenis van opvoedkundige dienste en konsepte wat daarmee verband hou is in bogenoemde wetgewing ondersoek en dit word soos volg uiteengesit:

3.3.2.1 National Education Policy Act

Die *National Education Policy Act No.24 of 1996* (hierna verwys as die NEPA) omskryf die volgende terme wat moontlik van belang kan wees vir hierdie werkstuk:

- opvoeding (“education”)
- opvoedkundige instelling (“educational institution”)
- opvoeder (“educator”)

Die omskrywing van “education” lees *verbatim* soos volg:

“means any education and training provided by an education institution, other than training as defined in section 1 of the Manpower Training Act, 1981 (Act No. 56 of 1981);”

Die bogenoemde definisie bepaal dat opvoeding enige onderrig of opleiding verskaf deur ’n opvoedkundige instelling behels. Dit is dus belangrik om ook die definisie van opvoedkundige instelling in ag te neem. Die term “educational institution” word soos volg omskryf:

“means any school contemplated in the South African Schools Act, 1996 (Act No. 84 of 1996);”

Die NEPA is van toepassing op skole in Suid-Afrika. Indien dieselfde wet op universiteite van toepassing sou wees, sou universiteite na alle waarskynlikheid ook as opvoedkundige instellings beskou kon word. Opvoeding is dus ’n aktiwiteit van onderrig of opleiding wat

deur 'n opvoedkundige instelling soos 'n skool of universiteit verskaf word. Dit word aan die hand gedoen dat universiteite en skole beide opvoedkundige instellings is waarvan die hoofdoelwit die verskaffing van onderrig is.

Die term “educator” word soos volg omskryf:

“means any person who teaches, educates or trains other persons at an education institution or assists in rendering education services or education auxiliary or support services provided by or in an education department, but does not include any officer or employee as defined in section 1 of the Public Service Act, 1994 (Proclamation No. 103 of 1994);”

Die omskrywing van opvoeder sluit die onderrig en opleiding van ander persone (studente) en die lewering van opvoedkundige dienste in. 'n Persoon wat dus opvoedkundige dienste lewer word beskou as 'n opvoeder, wat in die konteks van 'n universiteit, die rol van 'n dosent sal wees.

3.3.2.2 Suid-Afrikaanse Skolewet

Die Suid-Afrikaanse Skolewet No. 84 van 1996 (hierna verwys as die Skolewet) omskryf nie pertinent opvoedkundige dienste nie, maar omskryf wel die term “opvoeder”. Die omskrywing is spesifiek van toepassing op skole, maar die definisie kan ook bruikbaar vir hoëronderrig doeleindes wees. Die omskrywing van “educator” lees *verbatim* soos volg:

“means any person, excluding a person who is appointed to exclusively perform extracurricular duties, who teaches, educates or trains other persons or who provides professional educational services, including professional therapy and education psychological services, at a school;”

Bogenoemde definisie stem baie ooreen met dieselfde term in die NEPA soos in die vorige afdeling omskryf. Dit sluit opvoeders in wat ander persone onderrig en oplei en professionele onderrigdienste lewer. Indien hierdie definisie van toepassing is op universiteite, kan dosente moontlik aan hierdie definisie voldoen, aangesien die woord “professioneel” voor die woord “opvoedkundige diens” voorkom. Die persoon wat dus die opvoedkundige diens lewer, is die dosent. Ander persone wat deel uitmaak van die onderrigproses by universiteite, byvoorbeeld mentors, sal waarskynlik nie onder bogenoemde definisie val nie, aangesien hulle nie noodwendig in 'n professionele hoedanigheid optree om hierdie diens te verrig nie. Dosente tree in 'n professionele

hoedanigheid op vanweë hulle kwalifikasies, vakkundigheid en spesialisasie op 'n sekere vakgebied.

3.3.2.3 Employment of Educators Act

Die *Employment of Educators Act No. 76 of 1998* (hierna verwys as die EEA) is van toepassing op onderriginstellings soos skole, opleidingsentrums en volwasse basiese opvoedkundige instellings.

Die EEA verskaf die volgende definisie van “educator”:

“means any person who teaches, educates or trains other persons or who provides professional educational services, including professional therapy and education psychological services, at any public school, further education and training institution, departmental office or adult basic education centre and who is appointed in a post on any educator establishment under this Act;”

Die EEA verwys na 'n opvoeder as enige persoon wat onderrig of oplei en wat *professionele opvoedkundige dienste* verskaf. Om te verstaan wat onder opvoedkundige dienste bedoel word, moet daar dus kennis gedra word van *wie* hierdie dienste uitvoer.

3.3.2.4 Higher Education Act

Die HEA is van toepassing op instellings wat hoëronderwys verskaf en sluit, onder andere, universiteite in. Die definisies in die HEA is dus direk van toepassing op universiteite soos in die werkstuk ondersoek.

Die volgende definisies in die HEA is van belang vir die doeleindes van hierdie werkstuk:

- akademiese werknemer (“academic employee”)
- hoëronderrig (“higher education”)
- hoër opvoedkundige instelling (“higher education institution”)

Die woordskrywing van “academic employee” lees *verbatim* soos volg:

“means any person appointed to teach or to do research at a public higher education institution and any other employee designated as such by the council of that institution;”

Akademiese werknemers van universiteite is persone wat aangestel is om onderrig te verskaf en om navorsing te lewer. Hierdie definisie bevestig die stelling wat in hoofstuk 2 gemaak is dat onderrig en navorsing twee hoofdoelwitte van universiteite is. Akademiese personeel word gesien as persone wat beide funksies verrig as deel van hulle werk.

Ingevolge die HEA, is die definisie van “higher education” die volgende:

“means all learning programmes leading to a qualification that meets the requirements of the HEQF;”

The Higher Education Qualifications Framework (HEQF) is ’n beleid wat op alle instellings wat hoëronderwys bied van toepassing is en is op 5 Oktober 2007 in die Staatskoerant gepubliseer. Dit stel sekere vereistes wat hierdie instellings moet nakom, byvoorbeeld die strukturering van akademiese programme, minimum kredietlading en toelatingsvereistes van nuwe programme.

Die term “higher education institution” word soos volg omskryf:

“means any institution that provides higher education on a full-time, part-time or distance basis and which is -

- a) merged, established or deemed to be established as a public higher education institution under this Act;*
- b) declared as a public higher education institution under this Act: or registered or provisionally registered as a private higher education institution under this Act;”*

Hoër opvoedkundige instellings sal alle universiteite, universiteite van tegnologie, kolleges en ander instellings wat hoëronderwys verskaf, insluit. Dit sluit ook instellings in wat onderrig verskaf op ’n deeltydse of afstandsbasis. Universiteite is instellings wat hoëronderwys verskaf en is spesifiek die fokus van hierdie werkstuk.

3.3.2.5 BTW-wet

Subparagraaf (c) tot die definisie van “vereniging sonder winsoogmerk” in artikel 1 van die BTW-wet sluit spesifiek ’n “opvoedkundige instelling” by die omskrywing daarvan in. Dit lees soos volg:

“...(c) enige opvoedkundige instelling van ’n openbare aard, hetsy ingelyf al dan nie wat –

- (i) *bedryf word andersins as met die doel van profyt of wins vir die eienaar, lid of aandeelhouer; en*
- (ii) *ingevolge sy akte van oprigting, statute, skriftelike reëls of ander dokument wat die bedrywighede van daardie opvoedkundige instelling daarstel of reël –*
 - (aa) *enige eiendom of inkomste uitsluitlik vir die bevordering van sy doelstellings en oogmerke moet gebruik; en*
 - (bb) *belet word om enige gedeelte daarvan regstreeks of onregstreeks op enige wyse hoegenaamd oor te dra ten einde enige persoon te bevoordeel behalwe by wyse van betaling in goeie trou van redelike besoldiging aan 'n beampte of werknemer van die opvoedkundige instelling vir dienste werklik gelewer aan daardie instelling;”*

Dit moet egter in gedagte gehou word dat “opvoedkundige instelling” nie *per se* omskryf word nie, maar dat par (c) 'n element van die definisie van “vereniging sonder winsoogmerk” is. Die definisie bevat ook voorts 'n kwalifikasie deurdat 'n opvoedkundige instelling wat 'n winsoogmerk nastreef nie as 'n vereniging sonder winsoogmerk kwalifiseer nie. Hieruit kan afgelei word dat universiteite na alle waarskynlikheid nie aan die definisie van “vereniging sonder winsoogmerk” voldoen nie, aangesien dit die doel van universiteite is om wins te maak. Dit beteken egter nie dat 'n universiteit nie 'n opvoedkundige instelling is nie, maar slegs dat dit 'n opvoedkundige instelling is wat nie as 'n vereniging sonder winsoogmerk kwalifiseer nie.

3.3.2.6 Samevatting

Ter samevatting, word dit aan die hand gedoen dat die term “opvoedkundige dienste” hoofsaaklik verwys na die verskaffing van onderrig en opleiding deur 'n opvoedkundige instelling. Die omskrywing van “dienste” soos omskryf in die BTW-wet, word as toepaslik vir doeleindes van hierdie werkstuk beskou. Die volgende afdeling ondersoek die omskrywing van “opvoedkundige dienste” en ander terme wat daarmee verband hou soos wat dit in Suid-Afrikaanse regspraak uiteengesit is.

3.3.3 Die betekenis van die term “opvoeding” en ander terme wat daarmee geassosieer word soos gevind in relevante Suid-Afrikaanse regspraak

Suid-Afrikaanse howe word dikwels die taak opgelê om woorde of konsepte te omskryf waar daar nie in wetgewing 'n definisie of omskrywing daarvoor bestaan nie. Die fokus van

hierdie werkstuk verskuif dus vervolgens na Suid-Afrikaanse regspraak. 'n Onderzoek is uitgevoer om te bepaal of Suid-Afrikaanse regspraak enige bruikbare of relevante beginsels uitgelig het of neergelê het ten opsigte van die betekenis van “opvoedkundige dienste” en konsepte wat daarmee verband hou.

Die volgende hofsake word vir doeleindes van hierdie werkstuk as relevant beskou en vervolgens bespreek:

- 1.) *Mayor & C. of Manchester v McAdam (Surveyor of Taxes)*
- 2.) *ITC 1262*
- 3.) *Chancellor, Masters and Scholars of the University of Oxford v Commissioner for Inland Revenue*
- 4.) *National Educare Forum v Commissioner for South African Revenue Service*

3.3.3.1 Mayor & C. of Manchester v McAdam (Surveyor of Taxes)

Volgens Botes (2011) maak Suid-Afrikaanse hofe van die definisie van die woord “instelling” gebruik soos wat dit deur die Engelse belastinghofsak *Mayor & C. of Manchester v McAdam (Surveyor of Taxes)* [1896] 3 TC (HL) 491 (“Mayor”) daargestel is. Die woord instelling is op bladsy 511 van die saak soos volg omskryf:

“It means, I suppose, an undertaking formed to promote some defined purpose, having in view, generally, the instruction or education of the public. It is the body (so to speak) called into existence to translate the purpose as conceived in the mind of the founders into a living and active principle. Sometimes the word is used to denote merely the local habitation or the headquarters of the institution. Sometimes it comprehends everything that goes to make up the institution, everything belonging to the undertaking in connexion with the purpose which informs and animates the whole.”

Uit die bostaande volg dit dat instellings gesien word as die liggame wat gebruik word om die doel van die stigters van die instellings na te streef. Hieruit volg dit verder dat die doel van opvoedkundige instellings dus die onderrig en opleiding van studente en die verskaffing van professionele opvoedkundige dienste sal insluit.

3.3.3.2 ITC 1262

Grosskopf R het in *ITC 1262* [1977] 39 SATC 114(C) (“ITC 1262”) die definisie van opvoedkundige instelling ondersoek. Die regter het hom eerstens tot die woordeboek-definisie van “education” gewend. Die woordeboekdefinisie van “education” is reeds in vorige afdelings van hierdie werkstuk bespreek. Grosskopf R het egter die definisie van “education” self op bladsy 117 soos volg geïnterpreteer:

“The systematic instruction, schooling or training given to the young (and, by extension, to adults) in preparation for the work of life. Also, the whole course of scholastic instruction which a person has received. Often qualified as classical, legal, medical, technical etc.”

Grosskopf R was egter onseker in bogenoemde hofspraak of daar onderskei moet word tussen formele en informele onderrig. Die woordeboekdefinisie verwys na opvoeding as die *formele* onderrig of opleiding deur ’n sistematiese metode. Die regter het die volgende op bladsy 117 daaromtrent gesê:

“Once it is conceded that the means whereby knowledge, skill or competence is provided or acquired, constitutes a relevant factor in determining whether the institution providing the knowledge etc (or facilitating their acquisition) can be classed as ‘educational’, it becomes necessary to determine where the line is to be drawn between, on the one hand, the acquisition of knowledge etc in a completely unsystematic and informal manner and, on the other, its acquisition in a formal institution of learning.”

Daar het dus onsekerheid bestaan oor of dit werklik die wetgewer se bedoeling was om die omvang van “opvoedkundige instelling” in die Inkomstebelastingwet só wyd te maak dat dit enige vorm (beide formeel en informeel) van onderrig insluit. Die regter het soos volg op hierdie onsekerheid beslis:

“It was common cause in the argument before us that ‘educational’ in s 10(1)(f) of the Act was not to be understood in the above wide sense as relating to the acquisition of knowledge, skill or competence by any means whatever.”

Die regter het dus beslis dat dit die wetgewer se bedoeling was dat ’n “opvoedkundige instelling” waarskynlik ’n plek is waar daar *sistematiese* en *formele* onderrig ontvang word. Daar moet egter in gedagte gehou word dat daar geen enkele toets bestaan wat op elke

feitestel van toepassing is nie. Die feite van elke hofsaak moet afsonderlik oorweeg word alvorens 'n uitspraak gelewer kan word. In die woorde van Grosskopf R in dieselfde hofsaak op bladsy 119, is die volgende aangaande die feite van elke hofsaak gesê:

“...the general proposition that ‘educational’ should be given a wide meaning in the present case and should not be limited to matters of formal education.”

Grosskopf R het die volgende uitspraak gelewer oor die wetgewer se bedoeling met opvoedkundige instelling in die Inkomstebelastingwet op bladsy 120:

“I consider that the concept of education which the legislature had in mind when exempting ‘educational institutions’ from tax requires at least an element of systematic or formal instruction, schooling or training. And an institution is ‘educational’, in my view, if its sole or at least main purpose or activity is to provide education in that sense. (Because of the facts of the present case it is not necessary to consider whether one must look at the purpose or the actual activity of the institution since there is no material difference between the activities in fact carried on by the appellant and the purposes for which it was formed.)”

In bogenoemde uitspraak, het die regter beaam dat opvoedkundige instellings soos deur die Inkomstebelastingwet bedoel, verwys na 'n sistematiese of formele instruksie deur middel van opvoeding of opleiding. Die regter het ook verwys na die hoofdoel of aktiwiteite deur die instelling uitgevoer. Indien hierdie aktiwiteite van 'n opvoedkundige aard beskou word, is hierdie instelling 'n opvoedkundige instelling. Hierdie definisie stem ooreen met die verklarende woordeboek definisies van opvoeding soos in afdeling 3.3.1 bespreek in die sin dat dat “opvoeding” beskou word as onderrig en opleiding verskaf deur 'n opvoedkundige instelling.

3.3.3.3 Chancellor, Masters and Scholars of the University of Oxford v Commissioner for Inland Revenue

In *Chancellor, Masters and Scholars of the University of Oxford v Commissioner for Inland Revenue* [1995] 57 SATC 231 (“Chancellor”) is inkomste wat verkry is vir onderrig en opvoeding vrygestel vir Inkomstebelastingdoeleindes. Die inkomste wat die uitgawes oorskry het, is as 'n wins aan die Oxford University Press oorbetaal. Hierdie wins is weer in ander akademiese inisiatiewe belê. Die hofuitspraak het bepaal dat hierdie surplusfondse nie vrygestelde inkomste uitmaak soos gedefinieer nie, aangesien daar

geen element van sistematiese of formele instruksie, opvoeding of onderrig plaasgevind het nie. Berman R het die volgende in sy uitspraak op bladsy 236 gesê:

“This, to my mind, cannot be the case; it is simply not enough that the income earned by the OUP is received by applicant – that income, to be exempt from tax, must be devoted to scholastic or collegiate purposes of the nature contemplated by EM Grosskopf J in ITC 1262 and be, at least in part, controlled or managed from South Africa’.”

Berman R het in bogenoemde uitspraak die stelling van Grosskopf R in *ITC 1262* [1977] 39 SATC 114(C) beaam deur te sê dat daar ’n vorm van formele onderrig en opleiding teenwoordig moet wees alvorens hierdie inkomste vrygestel word. Formele onderrig en opleiding deur middel van sistematiese instruksie is dus belangrik vir die omskrywing van opvoedkundige instelling en sodoende ook opvoedkundige dienste.

3.3.3.4 National Educare Forum v Commissioner for South African Revenue Service

In *National Educare Forum v Commissioner for South African Revenue Service* [2001] 64 SATC 289 (“National Educare Forum”) het die regter faktore wat moontlik oorweeg kan word vir doeleindes van die definisie van “opvoedkundige dienste” soos in artikel 12(h) bedoel, bespreek. Die hofsak het spesifiek oor artikels 12(h)(i)(aa) en 12(h)(ii) gehandel. Hierdie artikels is van toepassing op opvoedkundige dienste deur skole verskaf asook op die verskaffing van voedsel, huisvesting en ander dienste. Die primêre vraag van die hofsak word egter as relevant beskou deurdat die betekenis van “opvoedkundige dienste” soos gebruik in artikel 12(h) ondersoek is. Van Zyl R het op bladsy 310 van die saak begin deur eers die definisie van “dienste” te bespreek:

“If I were to be wrong in my construction placed on the agreement in relation to the requirement of supply of goods in s 7(1) of the Act, then, I am satisfied that the applicant supplied a service within the definition thereof in s 1 of the Act. The word ‘services’ is defined as meaning anything done or to be done, including the granting, assignment, cession or surrender of any right or the making available of any facility or advantage.”

Die regter was voorts oortuig dat die appellant wel betrokke was by die lewering van dienste soos omskryf in die BTW-wet. Van Zyl R het dit ook op bladsy 311 van die saak uitgelig dat ’n instelling as ’n opvoedkundige een beskou kan word indien dit die doel van

die entiteit is om opvoeding te bevorder. Die entiteit se aktiwiteite asook sy konstitusie sal dus 'n duidelike aanwyser wees van die entiteit se doel:

“Applied to the present matter the purpose of the applicant must be established from its constitution. It may also be helpful to look at the activities of the applicant and to ascertain who benefits therefrom. The purpose of the applicant according to its constitution is inter alia to promote the education and care of young children.”

Uit bogenoemde aanhaling blyk dit duidelik te wees dat die aard en omvang van die aktiwiteite van die instelling, asook wie daardeur bevoordeel word, bepalende faktore is in die vasstelling of 'n instelling opvoedkundig van aard is. 'n Kousale verband behoort dus te bestaan tussen 'n instelling, soos 'n universiteit, se doelstelling, aard van aktiwiteite en partye wat daardeur bevoordeel word, om te bepaal of die instelling opvoedkundig is. Soos reeds in hoofstuk 2 bespreek, is die bestaansdoel van 'n universiteit om 'n omgewing te skep waarbinne kennis ontdek en gedeel kan word en tot voordeel van die gemeenskap aangewend kan word. Wanneer daar dus na die aktiwiteite van universiteite gekyk word, word dit aan die hand gedoen dat die aktiwiteite deur universiteite uitgevoer hoofsaaklik van 'n opvoedkundige aard is. Universiteite behoort dus as opvoedkundige instellings beskou te word.

3.3.3.5 Samevatting

Uit die bespreking van die verskillende hofsake wil dit voorkom of die howe 'n aantal vereistes geïdentifiseer het waaraan 'n instelling moet voldoen alvorens die diens wat dit lewer as 'n opvoedkundige diens beskou kan word. Hierdie vereistes kan kortliks soos volg opgesom word:

- Die instelling moet die doel van die stigters nastreef;
- Die aard en die omvang van die aktiwiteite soos deur die instelling uitgevoer, is bepalende faktore van of 'n diens opvoedkundig van aard is; en
- Die persone wat bevoordeel word uit die dienste gelewer is van belang.

In die volgende afdeling word daar van praktiese voorbeelde gebruik gemaak om die toepassing van die beginsels en riglyne wat in hierdie hoofstuk ten opsigte van opvoedkundige dienste geïdentifiseer is, te illustreer.

3.4 Praktiese voorbeelde – toepassing van beginsels en riglyne ten opsigte van opvoedkundige dienste

Daar is van drie bronne gebruik gemaak om die definisie van “opvoeding” en ander konsepte wat daarmee verband hou te ondersoek, naamlik algemene verklarende woordeboeke, Suid-Afrikaanse wetgewing en regspraak. Die volgende eienskappe is bruikbaar vanuit die onderskeie bronne:

- Die definisie van opvoeding soos verklaar deur verklarende woordeboeke beteken die instruksie of opleiding by ’n instelling van onderrig en leer.
- Die definisie van “opvoedkundige dienste” soos deur relevante Suid-Afrikaanse wetgewing verklaar verwys hoofsaaklik na die verskaffing van onderrig en opleiding deur ’n opvoedkundige instelling.
- Suid-Afrikaanse regspraak oorweeg die doel, aard en omvang van die aktiwiteite, asook wie bevoordeel word, alvorens ’n diens as opvoedkundig beskou kan word.

Hierdie beginsels of riglyne word vervolgens op die volgende scenario’s toegepas ten einde te bepaal of die dienste gelewer opvoedkundig is:

- 1.) Navorsing onderneem deur studente as voorvereiste vir die verwerwing van ’n graad;
- 2.) Navorsing onderneem deur ’n universiteit namens ’n eksterne party;
- 3.) Navorsing onderneem deur ’n universiteit vir publisiteitsdoeleindes; en
- 4.) Navorsing onderneem deur die akademiese personeel van ’n universiteit.

3.4.1 Navorsing onderneem deur studente as voorvereiste vir die verwerwing van ’n graad

Die suksesvolle verwerwing van ’n Honneurs- of Meestersgraad deur ’n student vereis dikwels die voltooiing en inhandiging van ’n navorsingsprojek deur die student. Die werkstuk poog om nuwe kennis te ontdek of uit te brei met die doel om ’n bydrae te lewer in ’n spesifieke vakgebied. Studente ontvang leiding en onderrig van studieleiers oor hoe om probleemstellings aan te pak en watter metodes om te volg. Die vraag wat ontstaan is of hierdie onderrig wat die student ontvang “opvoedkundige dienste” soos beoog in artikel 12(h)(i)(bb) van die BTW-wet is.

Die universiteit ontvang onderriggelde vanaf studente vir elke jaar wat hulle die kursus volg. Na afloop van studente se studies en die suksesvolle verwerwing van ’n Honneurs-

of Meerstersgraad, ontvang die universiteit 'n subsidie van die staat vir die studente. Hierdie navorsing is dus navorsing gelewer teen vergoeding en val binne die BTW-wet soos bespreek in hoofstuk 2. Die vraag ontstaan of hierdie onderriggeld en die subsidie ontvang vanaf die regering ingevolge artikel 12(h)(i)(bb) vrygestel is.

Dit word aan die hand gedoen dat die leiding wat deur die studieleier verskaf word as instruksie of onderrig beskou kan word. Indien die student die navorsing voltooi as voorvereiste vir die verwerwing van 'n graad, vind die onderrig by 'n instelling van onderrig en leer plaas. Die doel, aard en omvang van die navorsing uitgevoer is opvoedkundig en dus sal die navorsing onderneem vir die verwerwing van 'n graad aan 'n universiteit na alle waarskynlikheid as 'n opvoedkundige diens beskou kan word. Die persone wat bevoordeel word uit hierdie navorsing is studente van die betrokke universiteit.

3.4.2 Navorsing onderneem deur 'n universiteit namens 'n eksterne party

Die universiteit word in sommige gevalle genader om navorsing vir kommersiële instansies te lewer. Veronderstel die volgende scenario: 'n Groot kettingwinkelgroep benader die Departement Logistiek van die universiteit om te help om die beste roetes vir hulle vervoerdepartement te ontwikkel, gegewe dat die afsetpunte regoor Suid-Afrika geleë is. Die navorsers van die Departement Logistiek neem hierdie taak aan en die departement word vergoed deur die kettingwinkelgroep vir die navorsing gelewer. Hierdie navorsing is gelewer teen vergoeding aangesien die departement vergoeding ontvang en dit lei dus tot BTW-gevolge soos bespreek in hoofstuk 2. Die vraag wat beantwoord moet word, is of hierdie navorsingsdienste gelewer binne die omvang van "opvoedkundige dienste" val, soos deur artikel 12(h)(i)(bb) van die BTW-wet bedoel.

Dit word aan die hand gedoen dat die navorsing uitgevoer as die sistematiese ondersoek van reedsbestaande kennis en die skep van, onder andere, nuwe kennis en uitvindings beskou kan word. Die navorsing wat deur 'n universiteit onderneem word namens 'n eksterne party lei tot die onderrig en opleiding wat deur 'n opvoedkundige instelling, naamlik die universiteit, onderneem word. Die persone wat bevoordeel word is egter nie studente van die universiteit nie, maar eksterne persone. Aangesien eksterne partye baat vind by hierdie navorsing, mag dit na alle waarskynlikheid nie beskou word as 'n opvoedkundige diens gelewer deur die universiteit nie. Die doel van die navorsing is egter die generering van inkomste. Die aard en omvang van die aktiwiteite is egter steeds opvoedkundig.

3.4.3 Navorsingsdienste deur die universiteit onderneem vir publiseitsdoeleindes

Universiteite word ook genader om sekere navorsing te lewer, maar ontvang nie noodwendig direkte vergoeding daarvoor nie. In sekere gevalle word die naam van die universiteit slegs gekoppel aan die navorsing en ontvang die universiteit dus publiseit vir die werk gedoen. Veronderstel dat die bestuur van die Stormers-rugbyspan die Departement Sportwetenskappe van die universiteit benader om die beste eetplan vir die rugbyspan uit te werk. Die bestuur van die rugbyspan dui aan dat hulle graag die eetplan in die *Sports Illustrated*-tydskrif wil plaas en dat die Departement Sportwetenskappe se naam prominent aan die eetplan gekoppel sal word. Geen verdere vergoeding sal deur die universiteit ontvang word nie. Die departement ontleed die oefenprogramme van die rugbyspelers, voer mediese ondersoeke op die spelers uit en stel 'n eetprogram vir die spelers saam. Die eetprogram word in die *Sports Illustrated* gepubliseer en die naam van die universiteit word prominent daaraan gekoppel. Hierdie navorsing is navorsing gelewer teen vergoeding, alhoewel geen vergoeding in monetêre waarde ontvang is nie. Die vergoeding is in die vorm van gratis publiseit deur die universiteit verkry. Navorsing teen vergoeding het BTW tot gevolg soos bespreek in hoofstuk 2. Die vraag ontstaan of hierdie navorsing gelewer dus vrygestel in terme van artikel 12(h)(i)(bb) van die BTW-wet is.

Dit word aan die hand gedoen dat hierdie navorsing uitgevoer as die sistematiese ondersoek van reedsbestaande kennis en die skep van, onder andere, nuwe kennis en uitvindings beskou kan word. Die navorsing wat deur 'n universiteit onderneem word vir publiseitsdoeleindes lei tot die onderrig en opleiding wat deur 'n opvoedkundige instelling, naamlik die universiteit, onderneem word. Die persone wat bevoordeel word is egter nie studente van die universiteit nie, maar eksterne persone en die universiteit, aangesien die universiteit gratis publiseit ontvang. Aangesien eksterne partye en die universiteit self baat vind by hierdie navorsing, mag dit na alle waarskynlikheid nie beskou word as 'n opvoedkundige diens gelewer deur die universiteit nie. Die doel van die navorsing is egter die generering van gratis publiseit. Die aard en omvang van die aktiwiteite is egter steeds opvoedkundig.

3.4.4 Navorsing onderneem deur die akademiese personeel van 'n universiteit

Daar word van akademiese personeel wat by 'n navorsingsgerigte universiteit werksaam is, verwag om navorsing te onderneem. Hierdie navorsing word deur die akademiese personeel uitgevoer en in die vorm van 'n artikel in 'n geakkrediteerde joernaal

gepubliseer. Die universiteit ontvang 'n subsidie van die staat vir elke artikel wat in 'n geakkrediteerde joernaal verskyn.

Hierdie navorsing is navorsing gelewer teen vergoeding, aangesien die vergoeding in die vorm van 'n subsidie deur die universiteit verkry word. Navorsing teen vergoeding het BTW tot gevolg soos bespreek in hoofstuk 2. Die vraag ontstaan of hierdie navorsing gelewer dus vrygestel in terme van artikel 12(h)(i)(bb) van die BTW-wet is.

Dit word aan die hand gedoen dat hierdie navorsing uitgevoer as die sistematiese ondersoek van reedsbestaande kennis en die skep van, onder andere, nuwe kennis en uitvindings beskou kan word. Die navorsing wat deur die akademiese personeel van 'n universiteit onderneem lei tot die onderrig en opleiding wat deur 'n opvoedkundige instelling, naamlik die universiteit, onderneem word. Die persone wat bevoordeel word is egter die universiteit en die akademiese personeel van die universiteit. Die doel, aard en omvang van die aktiwiteite is opvoedkundig en dus sal hierdie navorsing na alle waarskynlikheid as 'n opvoedkundige diens beskou word.

3.5 Gevolgtrekking

Navorsing is in hoofstuk 2 as die sistematiese ondersoek van reedsbestaande kennis en die skep van, onder andere, nuwe kennis en uitvindings gedefinieer. Uit die navorsing wat in hierdie hoofstuk onderneem is, word dit aan die hand gedoen dat opvoedkundige dienste as die sistematiese instruksie, opleiding of onderrig verskaf deur 'n opvoedkundige instelling omskryf kan word. Woordeboeke, relevante Suid-Afrikaanse wetgewing en regspraak is as bronne gebruik.

Tabel 2 verskaf 'n lys van al die terme wat vir doeleindes van die ondersoek na die betekenis van "opvoedkundige dienste", as relevant beskou is en as sulks ondersoek is. Die bron van die ondersoek word telkens aangedui. Die BTW-omskrywing van "dienste" in artikel 1 van die BTW-wet word as voldoende beskou vir doeleindes van die omskrywing van "dienste". Die betekenis van die term "opvoedkundige" is dus verder ondersoek binne die toepaslike konteks. Tabel 2 verskaf verder beginsels, riglyne of omskrywings wat uit die bestudering van die relevante terme voorgespruit het.

Tabel 2: Lys van terme wat in hierdie hoofstuk ondersoek is in algemene verklarende woordeboeke, relevante Suid-Afrikaanse wetgewing en regspraak

Terme:	Bron:	Beginsel / riglyn / element / omskrywing
Opvoeding	Verklarende Afrikaanse Woordeboek	Pedagogie, leer van opvoedking, kundig.
“Education”	Oxford Dictionary of English Webster Comprehensive Dictionary NEPA	Sistematiese instruksie, onderrig of opleiding verskaf deur ’n opvoedkundige instelling.
Instelling	Regspraak: Mayor	’n Instelling streef die doel van die stigters na.
Opvoedkundige instelling “Educational institution”	Regspraak: ITC 1262 Regspraak: National Educare Forum Regspraak: Chancellor NEPA	Plek waar sistematiese en formele onderrig ontvang word. Aard en omvang van aktiwiteite, asook wie beoordeel word. Formele onderrig en opleiding deur sistematiese instruksie.
“Educator”	NEPA Skolewet EEA	Onderrig en opleiding van ander persone en die lewering van opvoedkundige dienste.
“Academic employee”	HEA	Persone aangestel of onderrig te verskaf en navorsing te lewer.
“Higher education”	HEA	Vereistes soos deur die HEQF nagekom.
“Higher education institution”	HEA	Universiteite, kolleges en ander instellings wat hoëronderrig verskaf.

Uit die bostaande tabel kan 'n verdere tabel saamgestel word wat die vereistes lys waaraan 'n diens moet voldoen om as 'n opvoedkundige diens te kwalifiseer. Anders gestel is daar dus sekere kernelemente wat 'n diens moet bevat, voordat dit as 'n opvoedkundige diens beskou kan word. Tabel 3 som die verskillende vereistes of elemente op waaraan 'n diens moontlik moet voldoen of moet bevat alvorens dit as 'n opvoedkundige diens beskou kan word.

Tabel 3: Ontleding van verskeie definisies van “opvoedkundige dienste” soos verklaar in verskeie algemene woordeboeke, wetgewing en regspraak

Elemente / Vereistes	Bronne							
	Verkla- rende Afr woorde- boek	Oxford Dictionary of English	Webster Compre- hensive Dictionary	NEPA	Skolewet	EEA	HEA	Reg- spraak
Sistematies			x					x
Formeel								x
Instruksie			x					x
Ontwikkeling			x					
Opvoeding / Onderrig	x	x		x	x	x	x	x
Opleiding			x	x	x	x		x
Verskaf deur instelling van onderrig			x	x	x	x	x	
Kennis								x
Kundigheid / Vaardigheid	x		x					x
Navorsing							x	

Dit word aan die hand gedoen dat die verklarende woordeboeke, Suid-Afrikaanse wetgewing en regspraak 'n generiese omskrywing daarstel van die term “opvoedkundige diens” as die sistematiese instruksie, opleiding of onderrig verskaf deur 'n opvoedkundige instelling. Ten einde te bepaal of die uitvoer van navorsing as 'n opvoedkundige diens beskou kan word, behoort daar 'n vergelyking getref te word tussen die kernelemente van navorsing (soos in hoofstuk 2 geïdentifiseer) en die kernelemente van opvoeding (soos in hierdie hoofstuk geïdentifiseer). Tabel 4 verskaf 'n vergelyking tussen die kernelemente van beide navorsing en opvoedkundige dienste.

Tabel 4: Vergelyking tussen die definisie van die term “navorsing” en die definisie van die term “opvoedkundige dienste”

Terme wat voorgekom het in die albei definisies	Definisies soos deur Hoofstuk 2 en 3 voorgespruit	
	Navorsing	Opvoedkundige dienste
Sistematies	x	x
Skep / ontwikkel	x	x
Kennis / Kundigheid / Vaardigheid	x	x
Dienste soos in artikel 1 van die BTW-wet bedoel	x	x

Uit die bostaande blyk dus dat beide navorsing en opvoedkundige dienste oor dieselfde kernelemente beskik en word dit aan die hand gedoen dat die uitvoer van navorsing binne 'n algemene konteks behoort te kwalifiseer as die lewering van 'n opvoedkundige diens. In die hoofstuk wat volg word internasionale wetgewing en regspraak ondersoek om te bepaal of daar 'n duidelike en onweerlegbare definisie van opvoedkundige dienste bestaan wat verdere nuttige beginsels of riglyne daar kan stel wat binne 'n Suid-Afrikaanse konteks gebruik kan word. Vir doeleindes van hierdie ondersoek word die wetgewing en regspraak van Australië, Kanada en die Verenigde Koninkryk ondersoek.

Hoofstuk 4: Die betekenis van die term “opvoedkundige dienste” en konsepte wat verband hou daarmee vanuit ’n internasionale perspektief

4.1 Inleiding

Die vorige hoofstuk het die term “opvoedkundige dienste” en konsepte wat daarmee verband hou vanuit ’n Suid-Afrikaanse oogpunt ondersoek. Die ondersoek is uitgevoer ten einde vas te stel of navorsing deur ’n universiteit uitgevoer as ’n opvoedkundige diens in terme van artikel 12(h)(i)(bb) kwalifiseer, al dan nie.

In hierdie hoofstuk word internasionale wetgewing en regspraak bestudeer om te bepaal of “opvoedkundige dienste” gedefinieer word in die wetgewing en regspraak van lande soos die Verenigde Koninkryk, Kanada en Australië. Die lande wat oorweeg word, is lande waarvan die belastingstelsels en spesifiek BTW-stelsels baie soortgelyk aan dié van Suid-Afrika is. Die struktuur gebruik in hierdie hoofstuk stem ooreen met die struktuur gebruik deur Willemse (2010) op bladsy 48. Ten einde ’n sinvolle en logiese struktuur daar te stel, word die hoofstuk vervolgens in die volgende onderafdelings verdeel:

- Motivering vir die gebruik van die Verenigde Koninkryk, Kanada en Australië as onderwerpe van hierdie studie;
- Agtergrond en tersaaklike bespreking van die struktuur en werking van die lande se BTW-wetgewing relevant tot hierdie studie;
- Toepassing van die BTW-wetgewing relevant tot hierdie studie;
- Bespreking van beginsels en praktyke relevant tot hierdie studie wat voortgespruit het uit regspraak van bogenoemde lande;
- Samevatting en gevolgtrekking.

4.2 Motivering vir die gebruik van die Verenigde Koninkryk, Kanada en Australië as onderwerpe van hierdie studie

Die Verenigde Koninkryk, Kanada en Australië is al drie ontwikkelde, sogenaamde Eerste Wêreld-lande (First, Second and Third World, 2013). Bogenoemde lande is spesifiek gekies om as onderwerpe vir doeleindes van ’n vergelykende studie te dien, aangesien hierdie lande lede is van die *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) wat toonaangewers is in die daarstel van internasionale standaarde (OECD Member Countries. [S.a.]).

Suid-Afrika is 'n voormalige Britse Kolonie met die gevolg dat daar 'n sterk Britse invloed van hierdie wetgewing in die Suid-Afrikaanse wetgewing te bespeur is (Willemse, 2010). Kanada en Australië is ook albei voormalige Britse kolonies met Kanada wat steeds onder die regering van Koningin Elizabeth II is (The Queen's role, 2013).

Suid-Afrika, die Verenigde Koninkryk, Kanada en Australië is almal lidlande van die OECD (OECD Member Countries. [S.a.]). Die missie van die OECD is om beleide daar te stel wat die ekonomiese en sosiale welsyn van mense regoor die wêreld bevorder. Die OECD stel ook sekere internasionale standaarde daar vir, onder andere, belasting, asook 'n platform wat deur die regerings van lande gebruik kan word om inligting te deel (About the OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development, [S.a.]).

Suid-Afrika, die Verenigde Koninkryk, Kanada en Australië is ook almal lidlande van die Statebond wat, onder andere, saamwerk om die gemeenskaplike belange van landsburgers ten opsigte van ontwikkeling, demokrasie en vrede te bevorder (Commonwealth Secretariat – Member States, [S.a.]). Al vier van die bogenoemde lande het 'n belasting wat op die waarde van die lewering van goed en/of dienste gehef word.

Tydens die bestudering van die wetgewing van Suid-Afrika, die Verenigde Koninkryk, Kanada en Australië is opgemerk dat daar sekere vereistes is waaraan voldoen moet word alvorens hierdie waardegebaseerde belasting op 'n aktiwiteit of lewering in enige van hierdie lande gehef word. Hierdie vereistes is soos volg:

- die transaksie moet 'n *lewering* uitmaak;
- van *goed en/of dienste*;
- deur 'n *entiteit of ondernemer*;
- in die *loop of ter bevordering* van 'n *onderneming* wees.

Alhoewel die benamings van die onderskeie waardegebaseerde belastings van land tot land verskil, bevat die wetgewing van al vier lande dieselfde vereistes alvorens die belasting op die waarde van goed en/of dienste gehef kan word. Sommige lewerings word vrygestel van die belasting wat gehef word. Ten slotte word die Verenigde Koninkryk, Kanada en Australië gevolglik as geskikte lande vir doeleindes van 'n vergelykbare studie beskou.

4.3 Agtergrond en tersaaklike bespreking van die struktuur en werking van die geselekteerde lande se relevante BTW-wetgewing

Tydens die bestudering van die term “opvoedkundige dienste” soos in die wetgewing van die Verenigde Koninkryk, Kanada en Australië vervat, is daar eerstens ’n studie van die struktuur van die verskeie lande se BTW-stelsels uitgevoer. Tydens die bestudering van die bogenoemde drie lande se BTW-stelsels, is opgemerk dat die stelsels soortgelyk is aan die Suid-Afrikaanse BTW-stelsel. Die BTW-stelsels van die Verenigde Koninkryk, Kanada en Australië hef ook ’n belasting op die waarde van goed en dienste.

’n Verdere ondersoek is vervolgens ingestel om te bepaal of hierdie lande se wetgewing ’n soortgelyke bepaling soos artikel 12(h) bevat en of hierdie bepaling moontlik ’n definisie van “opvoedkundige dienste” daarstel. Die bogenoemde lande se BTW-stelsels word vervolgens samevattend bespreek.

4.3.1 Die Verenigde Koninkryk

Value-Added Tax (hierna verwys as VAT) is oorspronklik in 1973 teen ’n koers van 10% in die Verenigde Koninkryk ingestel. Die koers het al verskeie kere verander en was selfs so hoog soos 17.5%. In Desember 2008 is die koers tydelik verlaag tot 15% gedurende die resessie om spandering te stimuleer (James & Alley, 2008:37). Die wetgewing wat die VAT in die Verenigde Koninkryk reguleer, is die *Value-Added Tax Act 1994* (hierna verwys as die VATA).

Tydens die bestudering van die VATA, is opgemerk dat die uitleg van die wetgewing in baie opsigte ooreenstem met die Suid-Afrikaanse BTW-wet, wat in dele uitgelê is en elke deel weer in artikels onderverdeel is. Die VATA is ook in *dele* uitgelê en elke deel word weer in artikels verdeel.

4.3.2 Kanada

Daar word na Kanada se BTW verwys as ’n “goods and services tax” (hierna verwys as GST). GST het op 1 Januarie 1991 in werking getree en sodoende die destydse verkoopsbelasting vervang. Die GST-koers het van 8% tot so laag as 5% huidiglik gedaal (Sullivan, 2011:283). Die wetgewing wat die GST in Kanada reguleer is die *Excise Act of Canada* (hierna verwys as die EAC).

Die EAC handel nie slegs oor GST nie, maar ook ander belastings wat op goed en/of dienste gehef word. Dit sluit, onder andere, die volgende in: lugvervoerbelasting, belasting op telekommunikasie-dienste, verkoopsbelasting en GST. Die GST word in Deel IX van die EAC behandel. Elke deel word in afdelings verdeel. Afdeling 1 beskryf eers die toepassing en die definisies van GST en daarna word spesifieke transaksies, byvoorbeeld die vervreemding van vaste eiendom, in ag geneem.

4.3.3 Australië

In Australië word daar ook GST gehef op die lewering van goed en dienste. Dit het egter dieselfde eienskappe as BTW en sluit, onder andere, die faktuurbasis en bestemming-gebaseerde verbruikbelasting in (Morse, 2011:291). Die wetgewing wat die GST in Australië reguleer is *A New Tax System (Goods and Services Tax) Act No. 55 of 1999 as amended* (hierna verwys as die ANTS). Hierdie wetgewing het onder die leiding van die destydse Eerste Minister, John Howard, op 1 Julie 2000 in werking getree (Morse, 2011:302).

Die Australiese wet is in hoofstukke verdeel wat dan weer onderverdeel word in afdelings. Elke afdeling word subverdeel in artikels. Alle terme wat met 'n asterisk (*) aangedui word, word deur 'n woordeboek wat deel vorm van die wet, gedefinieer. Hierdie woordeboek is as aanhangsel by die wet gevoeg en is soortgelyk aan artikel 1 van die Suid-Afrikaanse BTW-wet.

4.4 Toepassing van die BTW-wetgewing relevant tot hierdie studie

4.4.1 Die Verenigde Koninkryk

4.4.1.1 Agtergrond

Deel 1 van die VATA handel oor die heffing van VAT. Die werking van die heffing van VAT word vervolgens bespreek met spesifieke verwysing na vrygestelde lewerings in die VATA.

In terme van artikel 1 van die VATA word VAT op die lewering van goed en/of dienste gehef. Daar is verskeie ooreenkomste tussen die Suid-Afrikaanse BTW-wetgewing en die VAT-wetgewing van die Verenigde Koninkryk. Artikel 7(1)(a) van die Suid-Afrikaanse BTW-wet hef BTW op 'n soortgelyke wyse as artikel 1 in die VATA. VAT word gehef op die

lewering van goed en/of dienste in 'n spesifieke plek. Die omskrywing van “lewering” in die VATA word as van belang vir doeleindes van hierdie studie beskou.

In terme van artikel 5 van die VATA word die term “supply” omskryf. Die omskrywing stem ooreen met die omskrywing van “lewering” in die Suid-Afrikaanse BTW-wet, aangesien beide definisies alle vorme van lewering insluit.

Artikel 5(2)(b) van die VATA bepaal dat indien die *lewering* nie 'n lewering van *goed* is nie, is dit die lewering van 'n *diens*. Die lewering van 'n diens sluit die volgende in terme van artikel 5(2)(b) in: verlening, assignasie of afstanddoening van 'n reg. Die definisie van “dienste” soos in die Suid-Afrikaanse BTW-wet vervat, is breedvoerig in hoofstuk 2 bespreek. Dit sluit, onder andere, ook die verlening, assignasie of afstanddoening van 'n reg in. Dit wil dus voorkom of daar ooreenkomste tussen die definisie van dienste volgens die VATA en die definisie volgens die Suid-Afrikaanse BTW-wet bestaan.

Die omvang van VAT op belasbare lewerings gehef, word in artikel 4 van die VATA bespreek. Belasbare lewerings van goed en/of dienste word uitgevoer deur 'n persoon wat vir VAT aanspreeklik is en die transaksie moet uitgevoer word in die loop of ter bevordering van die onderneming. Dit stem ooreen met die beginsel in die Suid-Afrikaanse BTW-wet dat 'n transaksie *in die loop of ter bevordering* van 'n onderneming uitgevoer moet word alvorens 'n transaksie BTW tot gevolg het. Die artikel brei ook verder uit deur dit te stel dat 'n belasbare lewering 'n lewering anders as 'n vrygestelde lewering is. Dit is dus van kardinale belang dat die omvang van vrygestelde lewering in die VATA ondersoek word.

4.4.1.2 Die definisie van vrygestelde lewering en konsepte wat daarmee verband hou in die VATA

In terme van artikel 31 van die VATA word die vrygestelde lewerings in Bylae 9 van die wet gelys. Artikel 31 lees *verbatim* soos volg:

“31 Exempt supplies and acquisitions

(1) A supply of goods and services is an exempt supply if it is of a description for the time being specified in Schedule 9 and an acquisition of goods from another member State is an exempt acquisition if the goods are acquired in pursuance of an exempt supply.”

Alle lewerings van goed of dienste wat in Bylae 9 gelys word, is vrygestel van VAT. Bylae 9 verdeel die verskillende vrygestelde lewerings in groepe. Een so groep (Groep 5) is “Education”. Die omvang van “education” in die VATA lees soos volg:

“1. The provision by an eligible body of-

(a) education;

(b) research, where supplied to an eligible body; or

(c) vocational training.”

2. The supply of private tuition, in a subject ordinarily taught in a school or university, by an individual teacher acting independently of an employer.”

Vanuit die definisie blyk dit dat die omskrywing van ’n “eligible body” van kardinale belang is. Die definisie van “eligible body” word ook in Bylae 9 aangetref en sluit ’n lys van instansies, onder andere, skole, universiteite, instansies wat hoëronderig verskaf en publieke liggame in.

Die verskaffing van onderrig en opvoeding is dus vrygestel van BTW indien dit deur, onder andere, universiteite verskaf word. Bylae 9 maak ook spesifiek melding van “research” en sluit dit in as deel van “education”. Die voorsiening van navorsing deur ’n “eligible body” aan ’n “eligible body” word beskou as opvoeding en is dus ’n vrygestelde lewering in terme van artikel 31 van die VATA. Navorsing gelewer deur ’n universiteit wat aan ’n universiteit of soortgelyke instansie wat aan die definisie van “eligible body” voldoen, word as opvoeding beskou. Onder “education” word opvoeding en spesifiek ook navorsing ingesluit. Die VATA onderskei dus tussen opvoeding en spesifiek navorsing, maar beide is steeds vrygestel van BTW.

Die hoofokus van hierdie studie is opvoedkundige dienste wat deur *universiteite* verskaf word. Soos reeds bespreek, sluit die definisie van “eligible body” in Bylae 9 van die VATA universiteite spesifiek in. Die definisie lees *verbatim* soos volg:

“(1) For the purposes of this Group an “eligible body” is –

(b.)a United Kingdom university, and any college, institution, school or hall of such university;”

Die definisie van universiteit soos in die VATA vervat, is universiteite in die Verenigde Koninkryk en sluit ook kolleges in. Indien hierdie definisie toegepas word in die Suid-

Afrikaanse BTW-wet, sou alle Suid-Afrikaanse universiteite en kolleges ingesluit wees. Ter samevatting, die fokus van Bylae 9 van die VATA en artikel 12(h)(i)(bb) van die Suid-Afrikaanse BTW-wet is dus dieselfde en daarom kan Bylae 9 van nut wees vir hierdie studie.

4.4.2 Kanada

4.4.2.1 Agtergrond

In Kanada word GST gehef op die lewering van goed en/of dienste. In terme van artikel 123 van die EAC word “supply” gedefinieer. Die definisie van “supply” is wyd en sluit ’n verskeidenheid van handelinge in. Die definisie van “lewering” in artikel 1 van die Suid-Afrikaanse BTW-wet stem ooreen met die definisie van “supply” in die EAC.

Die term “opvoedkundige dienste” word ondersoek in die Kanadese wetgewing. Juis om hierdie rede is dit van belang om ook die term “dienste” in hierdie wetgewing te ondersoek. Die definisie van “service” word in artikel 123 van die EAC aangetref. Die definisie van “service” is wyd en sluit ’n wye reeks verskillende handelinge in en hierdie definisie stem ooreen met die definisie van “dienste” soos in die Suid-Afrikaanse BTW-wet aangetref.

Die EAC onderskei tussen belasbare en vrygestelde lewerings. Die definisie van “taxable supply” in artikel 123 omskryf die term as ’n lewering wat gemaak is in die loop van ’n kommersiële aktiwiteit. Artikel 123 stem ooreen met die beginsel in die Suid-Afrikaanse BTW-wet dat ’n transaksie *in die loop of ter bevordering* van ’n onderneming uitgevoer moet word alvorens ’n transaksie BTW tot gevolg het. Met ander woorde, die transaksie moet kommersiële substansie hê. Die definisie van vrygestelde lewering is egter ook van belang vir die studie. Dit word vervolgens ondersoek.

4.4.2.2 Die definisie van vrygestelde lewering en konsepte wat daarmee verband hou in die EAC

Die definisie van “exempt supply” word ook in artikel 123 van die EAC aangetref. Die definisie van “exempt supply” lees *verbatim* soos volg:

“exempt supply” means a supply included in Schedule V;”

Bylae V van die EAC verskaf 'n lys van goed en/of dienste wat vrygestelde lewerings is. Indien “opvoedkundige dienste” ’n vrygestelde lewering vir doeleindes van die Kanadese wet is, sal dit voorkom in die bogenoemde bylae.

Bylae V bevat 'n spesifieke deel wat handel oor “opvoedkundige dienste”. In Deel III van Bylae V word die opvoedkundige dienste gelys wat as vrygestelde lewerings kwalifiseer. Die hooffokus van hierdie studie is universiteite en sodoende word slegs die opvoedkundige dienste gelys wat van belang is vir hierdie studie vervolgens bespreek.

Die eerste gedeelte van opvoedkundige dienste, soos omskryf in Bylae V, handel oor skole in Kanada. Die tweede gedeelte handel oor inrigtings wat hoëronderdig verskaf, onder andere, universiteite. Paragrafe 6, 7 en 16 van Bylae V is van belang vir doeleindes van hierdie studie en dit lees *verbatim* soos volg:

“6. A supply of

(a) a service of instructing individuals in courses leading to, or for the purpose of maintaining or upgrading, a professional or trade accreditation or designation recognized by a regulatory body, or

(b) a certificate, or a service of administering an examination, in respect of a course, or in respect of an accreditation or designation described in paragraph (a),

where the supply is made by a professional or trade association, government, vocational school, university or public college or by the regulatory body, except where the supplier has made an election under this section in prescribed form containing prescribed information.”

“7. A supply made by a school authority, public college or university of a service of instructing individuals in, or administering examinations in respect of, courses for which credit may be obtained toward a diploma or degree.”

“16. A supply made by a school authority, public college or university of a service of instructing individuals in, or administering examinations in respect of, courses (other than courses in sports, games, hobbies or other recreational pursuits that are designed to be taken primarily for recreational purposes) that are part of a program that consists of two or more courses and that is subject to the review of, and is approved by, a council, board or committee of the school authority, college or university established to review and approve the course offerings of the school authority, college or university.”

Paragraaf 6 van Bylae V handel oor die lewering van 'n diens waar individue onderrig ontvang by, onder andere, 'n universiteit, met die doel om 'n professionele kwalifikasie te bekom. Dit stem ooreen met die onderrig en opvoeding wat deur Suid-Afrikaanse universiteite aangebied word om studente in professionele velde, onder andere, medies, rekeningkunde en regsgeleerdheid, te onderrig. Navorsing val dus nie pertinent in hierdie definisie nie.

Paragraaf 7 stel opvoedkundige dienste vry waar individue (studente) onderrig ontvang en eksamens aflê met die doel om 'n graad of diploma te verwerf na die afloop van die kursus. Hierdie opvoedkundige diens stem ooreen met onderrig en opvoeding soos gelewer deur Suid-Afrikaanse universiteite. Suid-Afrikaanse universiteite bied verskeie graadprogramme en -kursusse aan waar studente by die suksesvolle voltooiing van die kursus 'n graad verwerf.

In terme van paragraaf 16 van die EAC word die lewering van 'n diens waar studente onderrig as deel van 'n program ontvang (uitgesluit enige sport, wedstryd of ontspanningsprogramme), beskou as die lewering van 'n opvoedkundige diens. Die diens kan deur 'n verskeidenheid van instansies gelewer word wat, onder andere, universiteite insluit. Dit is dus van kardinale belang vir hierdie studie om te bepaal wat hierdie wetgewing as 'n universiteit beskou.

Die definisie van “university” word in artikel 123 van die EAC aangetref. Die definisie word soos volg omskryf:

“university’ means a recognized degree-granting institution or an organization that operates a college affiliated with, or a research body of, such an institution;”

Alhoewel die Kanadese wetgewing nie spesifiek navorsing insluit by die lewering van opvoedkundige dienste nie, sluit die omskrywing van universiteit spesifiek 'n *navorsingsliggaam* in. Die skrywer is van mening dat opvoedkundige dienste dus na alle waarskynlikheid ook die lewering van navorsingsdienste insluit, alhoewel dit nie pertinent ingesluit word nie.

Ter samevatting is daar verskeie ooreenkomste tussen die EAC van Kanada en die BTW-wet van Suid-Afrika. Die belastingwetgewing en -beginsels wat hieruit voortspruit, is dus van nut vir hierdie studie.

4.4.3 Australië

4.4.3.1 Agtergrond

GST word in Australië op die lewering van goed en/of dienste deur die ANTS gehef. Ingevolge artikel 9-10 van afdeling 9 word “supply” omskryf. Die definisie van “supply” is wyd en sluit ’n wye reeks handeling en transaksies in. Die definisie van lewering in die Suid-Afrikaanse BTW-wet het soortgelyke eienskappe aan die definisie van “supply” in die ANTS. Geen definisies van die terme “goed” en “dienste” word in die ANTS opgelet nie. Die uitbreiding van “supply” bevat egter die ander moontlikhede van wat as goed en dienste beskou kan word en juis daarom is die spesifieke definisies na alle waarskynlikheid oorbodig vir die toepassing van die ANTS.

In terme van artikel 9-5 van afdeling 9 word die term “taxable supplies” omskryf. ’n Soortgelyke eliminasiëproses as in die Suid-Afrikaanse BTW-wet oor wanneer ’n lewering BTW tot gevolg het, word ook in die Australiese wetgewing aangetref. Die lewering moet teen vergoeding gemaak word *in die loop of ter bevordering* van die onderneming. Verder moet die lewering in Australië deur ’n geregistreeerde onderneming plaasvind. Die lewering moet aan al die bogenoemde vereistes voldoen alvorens daar GST tot gevolg is. Die lewering word nie beskou as ’n belasbare lewering indien die lewering vrygestel is van GST nie. Dit is dus van kardinale belang dat die omskrywing van “GST-free” ook ondersoek word.

4.4.3.2 Die definisie van vrygestelde lewering en konsepte wat daarmee verband hou in die ANTS

In terme van die Australiese wetgewing word die term “GST-free” gebruik in plaas van die term “exempt supply” soos in ander wetgewing, onder andere, die Suid-Afrikaanse BTW-wet, aangetref word. Artikel 7-1 van afdeling 7 van die ANTS bepaal dat GST slegs betaalbaar is op belasbare lewerings. (Sien die bespreking van belasbare lewerings soos hierbo uiteengesit.) GST is dus nie betaalbaar op “GST-free” lewerings nie. In terme van artikel 9-30 van afdeling 9 word die klassifikasie uiteengesit van wanneer ’n item beskou word as ’n vrygestelde lewering. Die artikel lees *verbatim* soos volg:

“9-30 Supplies that are GST-free or input taxed

GST-free

(1) A supply is **GST-free** if:

- (a) *it is GST-free under Division 38 or under a provision of another Act;*
or
- (b) *it is a supply of a right to receive a supply that would be GST-free under paragraph (a).”*

Afdeling 38 van die Australiese wet bevat dus ’n lys van items wat vrygestel is van GST. Artikel 38-1 bevestig dat wanneer ’n lewering vrygestel is, daar geen GST op die lewering betaalbaar is nie en dat geen insetbelasting vir enige koste aangegaan in verband met die lewering eisbaar sal wees nie. Een sodanige lewering wat vrygestel is van GST in terme van artikel 38-85 is “education courses”. Die artikel lees *verbatim* soos volg:

“38-85 Education courses

*A supply is **GST-free** if it is a supply of:*

- (a) *an *education course; or*
- (b) *administrative services directly related to the supply of such a course, but only if they are supplied by the supplier of the course.”*

Die lewering van opvoedkundige kursusse word dus vrygestel in terme van die bogenoemde artikel. Bykomend tot subparagraaf (a) word administratiewe dienste wat deur dieselfde verskaffer van die opvoedkundige kursus verskaf word in subparagraaf (b) ook vrygestel. Die omskrywing van “education course” word in die woordeboek van die ANTS gevind. Die definisie lees soos volg:

“education course means:

- (a) *a *pre-school course; or*
- (b) *a *primary course; or*
- (c) *a *secondary course; or*
- (d) *a *tertiary course; or*
- (f) *a *special education course; or*
- (g) *an *adult and community education course; or*

- (h) an **English language course for overseas students; or*
- (i) a **first aid or life saving course; or*
- (j) a **professional or trade course; or*
- (k) a **tertiary residential college course.*”

Aangesien die fokus van hierdie studie hoëronderdig en spesifiek universiteite is, is dit van belang dat die omskrywing van “education course” ook tersiêre kursusse insluit, wat wel hier die geval is. Die term “tertiary course” word egter ook in die woordeboek van die ANTS omskryf. Die definisie lees *verbatim* soos volg:

“tertiary course means:

- (a) *a course of study or instruction that is a tertiary course determined by the *Education Minister under subsection 5D(1) of the Student Assistance Act 1973 for the purposes of that Act; or*
- (aa) *a course of study or instruction accredited at Masters or Doctoral level and supplied by a *higher education institution or a *non-government higher education institution; or*
- (b) *any other course of study or instruction that the Education Minister has determined is a tertiary course for the purposes of this Act.*”

Die fundamentele aard van ’n tersiêre kursus soos hierbo omskryf stem volgens die mening van die skrywer ooreen met die aard van kursusse wat by universiteite in Suid-Afrika aangebied word. Subparagraaf (aa) spreek spesifiek kursusse op Meesters- en Doktorale-vlak aan wat hoofsaaklik navorsing insluit. Navorsing uitgevoer as deel van ’n Meesters- of Doktorsgraad sal dus na alle waarskynlikheid ingesluit word by “tertiary course” en dus vrygestel wees in terme van artikel 38-85 indien dit deur ’n inrigting wat hoëronderdig verskaf, aangebied word. Die *Goods and Services Tax Ruling (GSTR) 2001/1* stel die definisie van Meesters- of Doktorsgrade daar soos bedoel in artikel 38-85 (Woellner, Barkoczy, Murphy, Evans & Pinto, 2012:1530). Die definisie van Meesters- of Doktorskursusse word beskryf as die kursus van studie of instruksie, wat as ’n Meesters- of Doktorsgraad geakkrediteer is en deur ’n hoëronderdiginstelling aangebied word. Die definisie van hoëronderdiginstelling is dus van belang in hierdie studie en word vervolgens bespreek.

Meesters- en Doktorsgrade wat deur hoëronderinstellings aangebied word, is vrygestelde lewerings volgens die ANTS. Die omskrywing van “higher education institution” in die woordeboek van die ANTS lees *verbatim* soos volg:

“higher education institution means an entity that is a higher education provider as defined in section 16-1 of the Higher Education Support Act 2003.”

Artikel 16-1 van die *Higher Education Support Act No. 149 of 2003, as amended* bepaal dat ’n “higher education provider” ’n liggaam is wat hoëronderig verskaf. Dit sluit, onder andere, universiteite in. Die bogenoemde definisie is dus van toepassing op hierdie studie.

Die *ATO Interpretative Decision (ID) 2002/1075*, wat bykomend is tot die ANTS om sekere konsepte te verduidelik, spreek die kwessie aan van of algemene navorsingsdienste, soos deur hoëronderinstellings aangebied, vrygestel is van GST. Die uitkoms van die ID is dat algemene navorsingsdienste die onderneming van navorsing namens ’n student behels, die verkryging van relevante inligting vir die student en die voorsiening van hierdie inligting aan die student. Die ID beskou nie hierdie algemene navorsingsdienste as deel van opvoeding nie en juis daarom is die navorsingsdienste onderhewig aan GST. Hierdie tipe navorsingsdienste is nie dieselfde as die navorsing soos in hoofstuk 2 bespreek is nie, aangesien dit nie die sistematiese ondersoek van reedsbestaande kennis en die skep van, onder andere, nuwe kennis en uitvindings. Die tipe navorsingsdienste wat in ID 2002/1075 bespreek word is slegs die verkryging van bronne vir studente en dus is dit nie van toepassing op hierdie studie nie.

Ter samevatting is daar verskeie ooreenkomste tussen die ANTS van Australië en die BTW-wet van Suid-Afrika. Die belastingwetgewing en -beginsels wat hieruit voortspruit is dus van nut vir hierdie studie.

4.4.4 Gevolgtrekking

Sommige van die bogenoemde lande se wetgewing bevat spesifiek ’n definisie van opvoedkundige dienste. Hierdie definisies kan kortliks soos volg opgesom word:

- Verenigde Koninkryk: Opvoedkundige dienste word spesifiek in Bylae 9 van die VATA vrygestel. Die omvang van “education” sluit spesifiek navorsing in waar dit deur ’n “eligible body” aan ’n “eligible body” gelewer word.
- Kanada: Opvoedkundige dienste word spesifiek in Bylae V van die EAC vrygestel. Alhoewel Bylae V nie spesifiek navorsing as deel van “opvoedkundige dienste”

vrystel nie, sluit die omskrywing van universiteit spesifiek 'n navorsingsliggaam in en sal die uitvoer van navorsing na die skrywer se mening na alle waarskynlikheid as 'n opvoedkundige diens beskou word in terme van die EAC.

- Australië: Opvoedkundige dienste word spesifiek in artikel 38-85 van die ANTS vrygestel. Subparagraaf (aa) van die definisie van “tertiary course” sluit spesifiek kursusse op Meesters- en Doktorale-vlak aan, wat hoofsaaklik die uitvoer van navorsing insluit. Navorsing word dus na alle waarskynlikheid as 'n opvoedkundige diens beskou in terme van die ANTS.

4.5 Beginsels en praktyke relevant tot hierdie studie wat voortspruit uit internasionale regspraak

Tydens die bestudering van internasionale hofsake is sekere beginsels en interpretasies geïdentifiseer wat van nut kan wees wanneer die BTW-hantering van “opvoedkundige dienste” binne 'n Suid-Afrikaanse konteks bepaal word. Internasionale regspraak word nie as 'n kernbron van die reg beskou nie, maar dit het oordedende gesag (Havenga, Garbers, Havenga, Schulze, van der Linde & van der Merwe, 2003:6). Die regspraak van die Verenigde Koninkryk, Kanada en Australië word vervolgens bespreek.

4.5.1 Die Verenigde Koninkryk

Die volgende hofsake van die Verenigde Koninkryk is relevant vir doeleindes van hierdie studie:

- *University of Southampton v Commissioners of Revenue and Customs*
- *University of Sheffield v Revenue and Customs*

University of Southampton v Commissioners of Revenue and Customs

In *University of Southampton v Commissioners of Revenue and Customs* [2006] STC 1389, het die Universiteit van Southampton navorsing uitgevoer wat die Kommissaris nie as deel van die bedryf van die universiteit beskou het nie. Die Kommissaris het dus die aftrekking van enige insetbelasting aangaande onkoste aangegaan in die lewering van hierdie navorsing geweier. Warren R het in sy uitspraak die volgende in paragraaf 39 gesê aangaande die leiding wat die Kommissaris in die Verenigde Koninkryk in terme van navorsing deur die universiteit verskaf:

“Guidance produced in 2002 distinguished between (i) commissioned research (eg for a sponsoring commercial organisation for a fee) where the client received the right to exploit the outcome of the research and (ii) university-led research which was initiated by the university itself and was funded in whole or in part by research grants. Commissioned research was regarded as a business whereas university-led research was not necessarily so regarded. The only research which could categorically be viewed as a non-business activity was research (i) which was solely grant funded (ii) where there was clearly no intention to produce exploitable intellectual property rights (iii) where there was no discernible student involvement (ie professional researchers only) and (iv) where the outcome of the research was not intended to further directly the university's other business activity. The relevance of (ii) and (iv) to negating business use is obvious; the relevance of (iii) is based on the proposition that student involvement (particularly by graduates in the furtherance of work on a higher degree) could be viewed as part of the university's supply of educational services. The guidance concluded that non-business research was the exception rather than the rule. It showed, however, that the Commissioners regarded the question as one of fact in any particular case.”

Die twee kategorieë wat deur die Kommissaris geïdentifiseer is, is opdraggewende navorsing, waar die derde party vir die navorsing betaal en die resultate gebruik, en universiteitsnavorsing wat hoofsaaklik deur die universiteit self onderneem en deur navorsingstoekennings befonds is. Hierdie twee kategorieë stem ooreen met die hoofkategorieë wat in hoofstuk 2 geïdentifiseer is. Opdraggewende navorsing wat deur die universiteit namens 'n derde party uitgevoer word, word gesien as deel van die besigheidsaktiwiteite van die universiteit, maar universiteitsnavorsing word nie noodwendig as besigheidsaktiwiteite beskou nie. Die regter gaan egter verder deur dit te stel dat die enigste navorsing wat kategorieë nie as deel van die besigheidsaktiwiteite van die universiteit beskou word nie, aan die volgende vereistes moet voldoen:

- 1.) Die navorsing word alleenlik deur 'n subsidie gefinansier;
- 2.) Die navorsing het nie enige intellektuele eiendom tot gevolg nie;
- 3.) Die navorsing het geen direkte studentebetrokkenheid nie (met ander woorde, slegs professionele navorsers is betrokke); en
- 4.) Die navorsing bevorder nie enige ander besigheidsaktiwiteite van die universiteit nie.

Studente is dikwels as deel van die bevordering van hul studies, veral nagraadse studies, by 'n komponent van navorsing betrokke. Die regter beskou hierdie navorsing as deel van "opvoedkundige dienste" deur die universiteit gelewer. Die beginsels wat uit die bogenoemde hofsaak voortspruit is van kardinale belang vir doeleindes van hierdie studie, aangesien dit spesifiek van toepassing op navorsing is. Die regter het die uitkoms van die saak as volg beslis: die opdraggewende navorsing wat deur die derde party gefinansier is, is beskou as 'n besigheidsaktiwiteit wat dus na alle waarskynlikheid as belasbare lewerings beskou sal word. Universiteitsnavorsing en navorsing wat deur studente onderneem word as deel van die bevordering van hul studies, word as opvoedkundig beskou en vrygestel van VAT.

The University of Sheffield v Revenue & Customs

In *The University of Sheffield v Revenue and Customs* [2007] UKVAT V20174, het die Universiteit van Sheffield geargumenteer dat die universiteit navorsing wat publiek befonds is, gelewer het in die loop van die universiteit se bedryf en dat dit as besigheidsaktiwiteite beskou moet word. Die universiteit was van mening dat die insetbelasting op die onkoste aangegaan om die navorsing te lewer aftrekbaar was, maar die Kommissaris het die argument teëgestaan. Die Kommissaris het aangevoer dat elke universiteit op 'n individuele basis ondersoek word. Die universiteite wat aanvoer dat navorsing 'n besigheidsaktiwiteit is en dus insetbelasting wil eis, moet die volgende kan bewys, soos in paragraaf 20 van die hofsaak uiteengesit:

"Those universities that contended that their PFR was a business activity, as the University did, then claimed:

(a) that a university would be carrying out its research activity in the course or furtherance of its business if it were doing so with the

intention of making further supplies if the research was successful, even if supplies were not ultimately made;

(b) that research intended to be used internally either to further additional research or to improve the provision of education was still a business activity because it was carried out in furtherance of the overall business of the university; and

(c) that research which utilised fee-paying post-graduate students to carry out all or some of the research was a business activity, or the project would then appear to be closely linked to the exempt supply of their education.”

Die voorsitter van die tribunaal, Demack, het in paragraaf 72 van sy uitspraak die feit aangespreek dat die Kommissaris die reg voorbehou om elke feitestel op sy eie meriete te oorweeg. Ten spyte daarvan dat die voorsitter ander hofsake oorweeg het, het hy beslis dat die navorsing deur die universiteit uitgevoer nie as 'n besigheidsaktiwiteit beskou word nie en die insetbelasting dus nie aftrekbaar is nie. Die volgende kernbeginsels het uit die hofspraak na vore getree:

- 1.) Publiekbefondse navorsing wat deur die universiteit onderneem word, word nie beskou as deel van die besigheidsaktiwiteite van die universiteit nie.
- 2.) Die insetbelasting van enige onkoste aangegaan in voortbrenging van hierdie inkomste sal dus nie eisbaar wees nie.

Alhoewel hierdie hofsake nie spesifiek op grond van artikel 31 en Bylae 9 beslis is nie, is dit steeds van belang vir hierdie studie aangesien die aktiwiteit van navorsing soos deur 'n universiteit uitgevoer, aangespreek is. Artikel 31 is nie oorweeg nie, want 'n lewering wat nie in die loop of ter bevordering van die besigheid uitgevoer is nie, sal geen BTW-gevolge in terme van die VATA oploop nie.

4.5.2 Kanada

Die volgende Kanadese hofsake is relevant vir die doeleindes van hierdie studie:

- Corporation de l'École Polytechnique v. The Queen
- Sterling Business Academy Inc. v. The Queen

Corporation de l'École Polytechnique v. The Queen

Corporation de l'École Polytechnique was 'n universiteitsinstansie met 'n onderrig- en navorsingsmissie. Die hofsaak het gehandel oor intellektuele eiendom en of die lewering van intellektuele eiendom onderhewig is aan GST of nie. Lamarre Proulx R het die volgende uitspraak in paragraaf 31 van *Corporation de l'École Polytechnique v. The Queen* [2003] TCC 601, gelewer.

“But the main point made by Counsel for the Respondent is that the good, immediately before being supplied, had not been used in a commercial activity. If it had been used by the Appellant, it had been as part of the exempt supply by l'École Polytechnique, or, in other words, as part of teaching and research and not in commercial activities.”

Die intellektuele eiendom is nie in die loop of ter bevordering van die bedryf gelewer nie en is dus nie 'n belasbare lewering nie. Die intellektuele eiendom is as deel van die vrygestelde lewering van onderrig en navorsing gebruik. Dit is van kardinale belang dat navorsing in hierdie hofsaak uitgewys is as 'n vrygestelde lewering. Hierdie beginsel is belangrik vir die doeleindes van hierdie studie, aangesien die skrywer wil bepaal of navorsing gelewer deur 'n universiteit ingesluit word by die lewering van 'n opvoedkundige diens in terme van artikel 12(h)(i)(bb) van die Suid-Afrikaanse BTW-wet en sodoende 'n vrygestelde lewering is, al dan nie.

Die doel van Corporation de l'École Polytechnique was om hoëronderrig te verskaf en om navorsing in die vakgebied van Ingenieurswese aan te moedig. Die regter het bepaal dat die lewering in lyn met die doel van die instansie plaasgevind het. Hy het die volgende gevolgtrekking in paragraaf 40 gemaak:

“I am of the opinion that the evidence showed that the intended purpose of the agreements is teaching and research, in keeping with the Appellant's mission, not profit. Whether [the research was] funded by specific investors or by subsidies or tuition fees, that fact does not change the nature of the research-related activities.”

Die doel van die ooreenkoms was om die intellektuele eiendom te verkoop, en was daarom vir onderrig en navorsing. Die regter gaan verder deur te sê dat die befondsing van die navorsing irrelevant is; daar moet gekyk word na die *doel* van die navorsing. Dit word aan die hand gedoen dat indien die navorsing uitgevoer word om wins te maak, dit 'n

belasbare lewering in terme van die EAC sal wees en indien die navorsing uitgevoer word met die bedoeling om nuwe kennis te ontwikkel en geen wins betrokke is nie, die lewering 'n vrygestelde lewering in terme van die EAC sal wees. Hierdie twee kategorieë van navorsing stem ooreen met die twee kategorieë navorsing wat in hoofstuk 2 onderskei en bespreek is, naamlik nie-kommersiële (hoofdoel: navorsing) en kommersiële navorsing (hoofdoel: generering van inkomste).

Sterling Business Academy Inc. v. The Queen

In *Sterling Business Academy Inc. v. The Queen* [1998] TCC 183, het die respondent geargumenteer dat die onderriggelede sowel as die kursusmateriaal en boeke benodig vir die kursus deel vorm van “opvoedkundige dienste”. Die Minister (in Suid-Afrika verwys na as die Kommissaris van die SAID) wou nie die aftrekking van die insetbelasting van die kursusmateriaal en boeke toelaat nie, aangesien die onkoste aangegaan is vir die lewering van vrygestelde dienste. Rip R het die volgende stelling in paragraaf 29 gemaak:

“Indeed, the instruction offered by Sterling consists of at least two parts, tuition, or classroom teaching, and books and supplies. Neither of the two parts is incidental to the other part. The two parts are interdependent and intertwined and each is an integral part of the whole course of instruction. And is it not the whole course of instruction that the student wishes to purchase? And is the whole course not what the appellant offers for a single consideration? The course of instruction (and all of its parts) itself is a single supply.”

Uit die bostaande kom dit weer na vore dat 'n opvoedkundige diens 'n lewering van leer en onderrig is. Die regter beskou die lewering van die opvoedkundige diens en die lewering van die kursusmateriaal en boeke as 'n enkele lewering.

4.5.3 Australië

Tydens die bestudering van Australiese hofsake is daar opgemerk dat daar nie veel Australiese regspraak oor hierdie onderwerp voorkom nie. Die volgende hofsak is egter van belang vir hierdie studie:

Aid/Watch Incorporated v Commissioner of Taxation

In *Aid/Watch Incorporated v Commissioner of Taxation* [2010] HCA 42, het die kwessie voorgekom dat 'n weldaadsorganisasie wat opvoedkundige dienste verskaf ook navorsing

gelewer het as deel van die bedrywighede van die organisasie. Om as 'n weldaadsorganisasie in terme van die GST-wet te registreer kan die organisasie, onder andere, opvoedkundige dienste, verskaf. Die vraagstuk wat ontstaan het in bogenoemde hofsaak is of die lewering van navorsing beskou kan word as deel van opvoedkundige dienste. French HR het die volgende ingevolge die doelwitte van die organisasie in paragraaf 62 gesê:

“Only the eleventh of the objectives stated in the appellant's constitution related to education. Thus education is not a main or even a substantial purpose of the appellant. And the appellant's activities did not involve any systematic method or procedure for the inculcation of knowledge, the cultivation of mental or physical powers or the development of character. The Full Court correctly said that characteristics of those kinds did not exhaust the category of education. It relied on the appellant's "major publications" as being research. It suggested that that research improved "the sum of communicable knowledge", in the words of Wilberforce J in In re Hopkins' Will Trusts.”

Die hoofregter het dit duidelik gestel dat die organisasie se aktiwiteite nie enige sistematiese metode vir die ontwikkeling van nuwe kennis insluit nie. Die skrywer is van mening dat die regter hier geïmpliseer het dat navorsing as 'n sistematiese metode of procedure vir die ontwikkeling van nuwe kennis beskou kan word. Hierdie definisie stem ooreen met die definisie van navorsing soos in hoofstuk 2 bespreek en die definisie van opvoedkundige dienste soos in hoofstuk 3 bespreek. Hierdie kenmerke word as deel van opvoedkunde beskou, maar die navorsing, soos uitgevoer deur die organisasie, het nie hierdie kenmerke bevat nie. French HR het Wilberforce R aangehaal deur dit te stel dat navorsing beskou kan word as die somtotaal van kommunikeerbare kennis. French HR het die volgende rakende die kenmerke van navorsing in paragraaf 84 van dieselfde hofsaak gesê:

“Individual members of the appellant have produced some reports, four or five in number, on aid projects, but it was not suggested that they were disseminated to the public, such as would support the characterisation of research as for the purpose of education. The views of the appellant are published on its website, but this is part of its campaign to persuade others of its views, not to educate them.”

Die appellant het verskeie verslae uitgereik oor die navorsing uitgevoer, maar hierdie verslae is nie aan die publiek versprei soos verwag nie. Die hoofregter was van mening dat hierdie navorsing gebruik is om die gemeenskap by die projek betrokke te kry, eerder as om die gemeenskap op te voed. Die hofspraak weerspieël met ander woorde dat navorsing, waar die eienskappe van opvoedkunde ontbreek, nie noodwendig 'n opvoedkundige diens is nie.

4.5.4 Gevolgtrekking

Daar word nie in enige van die bogenoemde lande se regspraak spesifiek 'n definisie van opvoedkundige dienste verskaf nie, maar uit die bespreking van die internasionale hofsake wil dit voorkom of die hof 'n aantal vereistes geïdentifiseer het waaraan 'n diens moet voldoen alvorens dit as 'n opvoedkundig beskou kan word. Hierdie vereistes kan kortliks soos volg opgesom word:

- Opdraggewende navorsing, waar die derde party vir die navorsing betaal en die resultate gebruik vorm deel van die bedrywighede van die universiteit en is belasbare lewerings. Indien die navorsing kommersieel van aard is, is die navorsing belasbaar.
- Universiteitsnavorsing wat alleenlik deur 'n subsidie gefinansier is, geen intellektuele eiendom tot gevolg het nie, geen direkte studentebetrokkenheid het nie en geen ander besigheidsaktiwiteite van die universiteit bevorder nie word beskou as navorsing wat nie as deel van die besigheidsaktiwiteite uitgevoer word nie en sodoende word geen BTW gehef nie.
- Navorsing deur studente onderneem as voorvereiste vir die verwerwing van 'n graad word as die lewering van opvoedkundige dienste deur 'n universiteit beskou.
- Die doel en die gevolg van die navorsing onderneem is bepalende faktore vir die BTW-hantering van die navorsing uitgevoer.

In die volgende afdeling word daar van praktiese voorbeelde gebruik gemaak om die toepassing van die beginsels en riglyne wat in hierdie hoofstuk ten opsigte van opvoedkundige dienste geïdentifiseer is, te illustreer.

4.6 Die toepassing van internasionale wetgewing en regspraak van die Verenigde Koninkryk, Kanada en Australië op praktiese voorbeelde

Die primêre doelwit van hierdie hoofstuk was om die BTW-wetgewing van ander ontwikkelde lande soos die Verenigde Koninkryk, Kanada en Australië te vergelyk met die BTW-wet van Suid-Afrika om te bepaal of hierdie wetgewing moontlik die betekenis en omvang van die term “opvoedkundige dienste” vanuit ’n internasionale perspektief kan uitbrei. Regspraak van bogenoemde lande is ook oorweeg. Die resultate van die ondersoek word vervolgens toegepas op die scenario’s wat in hoofstuk 3 oorweeg is om voorbeelde van navorsingsdienste deur ’n universiteit gelewer, te illustreer. Die hantering van die verskillende praktiese voorbeelde in die onderskeie lande is as volg:

4.6.1 Navorsing onderneem deur studente as voorvereiste vir die verwerwing van ’n graad

Die vraag is of studente wat as deel van ’n Honneurs- of Meestersgraad ’n navorsingsprojek voltooi en inhandig, studieleiding ontvang in die vorm van ’n opvoedkundige diens soos beoog in artikel 12(h)(i)(bb) van die BTW-wet. Die vraag ontstaan dus of die onderriggelde ontvang vanaf die student en subsidie ontvang van die betrokke regering van BTW ingevolge van artikel 12(h)(i)(bb) vrygestel is.

Die Verenigde Koninkryk

Navorsing wat deur ’n student onderneem word as deel van ’n Honneurs- of Meestersgraad sal volgens die regspraak uit die Verenigde Koninkryk beskou word as navorsing wat as deel van die onderneming uitgevoer word, aangesien daar nie aan die vereistes (soos genoem in afdeling 4.5.1) voldoen word nie. Studente is betrokke by hierdie navorsing dit word nie alleenlik deur ’n subsidie gefinansier nie, aangesien daar waarskynlik onderriggeld betaal word. Hierdie navorsing deur ’n student gelewer, sal ook nie beskou kan word as die navorsing gelewer in artikel 31 van die VATA nie, aangesien dit nie aan ’n “eligible body” deur ’n “eligible body” gelewer word nie. Navorsing onderneem deur studente as voorvereiste vir die verwerwing van ’n graad word as die lewering van opvoedkundige dienste beskou.

Kanada

Navorsing wat deur ’n student onderneem word as deel van ’n Honneurs- of Meestersgraad sal volgens die regspraak van Kanada beskou word as die bestudering van reedsbestaande kennis of die skep van, onder andere, nuwe kennis of uitvindings.

Hierdie tipe navorsing word dus as nie-kommersiële navorsing beskou en uitgevoer in die loop of ter bevordering van die onderneming. Die doel van die navorsing is egter van belang, dus is hierdie tipe navorsing 'n vrygestelde lewering. Uit die regspraak het daar nie enige vereistes waaraan daar moet voldoen vir hierdie tipe navorsing voortgespruit nie. Die wetgewing van Kanada maak nie pertinent melding van navorsing in die EAC nie.

Australië

Navorsing onderneem deur 'n Meesters- of Doktorsstudent word spesifiek ingesluit as deel van die tersiêre kursusse wat ingevolge deur artikel 38-85 van die ANTS vrygestel is. Die navorsing wat as deel van hierdie kursusse gelewer word, sal dus ook van GST vrygestel wees.

Gevolgtrekking

Tydens die bestudering van internasionale wetgewing en regspraak is daar opgemerk dat navorsing deur 'n student onderneem word as voorvereiste vir die verwerwing van 'n graad as 'n vrygestelde lewering beskou word. Dit word aan die hand gedoen dat hierdie tipe navorsing ook deur Suid-Afrikaanse universiteite as 'n vrygestelde lewering beskou moet word en dat die onderriggelde van BTW vrygestel moet wees.

4.6.2 Navorsing onderneem deur die universiteit namens 'n eksterne party

Universiteite word in sommige gevalle genader om navorsing namens kommersiële instansies te onderneem. Die vraag wat beantwoord moet word, is of hierdie navorsingsdienste wat gelewer word binne die omvang van "opvoedkundige dienste" val, soos deur artikel 12(h)(i)(bb) van die BTW-wet bedoel.

Die Verenigde Koninkryk

Navorsing onderneem deur 'n universiteit namens 'n eksterne party se doel is hoofsaaklik om inkomste te genereer. Hierdie navorsing sal dus as kommersiële navorsing beskou word en sal nie aan die vereistes (soos in afdeling 4.5.1 bespreek) voldoen nie, dus word hierdie navorsing beskou as in die loop of ter bevordering van die onderneming. Hierdie navorsing sal dus belasbaar wees in terme van die regspraak van die Verenigde Koninkryk. Navorsing gelewer namens 'n eksterne party sal ook nie beskou kan word as die navorsing gelewer in artikel 31 van die VATA nie, aangesien dit nie aan 'n "eligible

body” deur ’n “eligible body” gelewer word nie. Hierdie tipe navorsing sal dus ’n belasbare lewering in terme van die wetgewing van die Verenigde Koninkryk wees.

Kanada

Navorsing onderneem namens ’n eksterne party word uitgevoer met die doel om inkomste te genereer. Uit die beginsels voortspuitend uit die regspraak, blyk dit dat hierdie navorsing beskou word as belasbare lewerings. Die wetgewing van Kanada maak nie pertinent melding van navorsing in die EAC nie.

Australië

Die ANTS swyg oor navorsing onderneem namens ’n eksterne party en of hierdie navorsing beskou kan word as ’n opvoedkundige diens. Die Australiese regspraak het egter bepaal dat alle navorsing nie noodwendig opvoedkundig van aard is nie en waar dit nie opvoedkundig van aard is nie, word dit nie vrygestel in terme van die ANTS nie. Navorsing gelewer namens ’n derde party sal waarskynlik as ’n belasbare lewering beskou word, aangesien die *doel* van die navorsing kommersieel van aard is en na alle waarskynlikheid deurslaggewend sal wees.

Gevolgtrekking

Tydens die bestudering van internasionale wetgewing en regspraak is daar opgemerk dat navorsing namens ’n derde party deur ’n universiteit uitgevoer waarskynlik as ’n belasbare lewering beskou sal word, aangesien die doel van hierdie lewering die generering van inkomste is. Daar is met ander woorde ’n winsmotief teenwoordig. Dit word aan die hand gedoen dat hierdie tipe navorsing ook deur Suid-Afrikaanse universiteite as ’n belasbare lewering beskou moet word en dat daar op die inkomste wat gegenereer is BTW gehef moet word teen die standaardkoers. Die insetbelasting op enige onkoste aangegaan in die lewering van hierdie navorsing sal dus ook eisbaar wees.

4.6.3 Navorsing onderneem deur ’n universiteit vir publiseitsdoeleindes

Universiteite word ook genader om sekere navorsing te onderneem, maar ontvang nie noodwendig direkte monetêre vergoeding daarvoor nie. In sekere gevalle word die naam van die universiteit slegs aan die navorsing gekoppel en ontvang die universiteit dus publisiteit vir die werk wat gedoen is. Die vraag ontstaan dus of hierdie navorsing gelewer dus in terme van artikel 12(h)(i)(bb) van die BTW-wet vrygestel is.

Verenigde Koninkryk

Navorsingsdienste onderneem deur 'n universiteit vir publiseitsdoeleindes word beskou as navorsing gelewer in die loop of ter bevordering van die onderneming. Hierdie navorsing sal dus as 'n belasbare lewering beskou word, aangesien die doel van die navorsing die generering van inkomste is. Navorsingsdienste onderneem vir publiseitsdoeleindes sal ook nie beskou kan word as die navorsing gelewer in artikel 31 van die VATA nie, aangesien dit nie aan 'n "eligible body" deur 'n "eligible body" gelewer word nie.

Kanada

Navorsing onderneem deur 'n universiteit vir publiseitsdoeleindes word uitgevoer met die doel om inkomste te genereer in die loop van of ter bevordering van die onderneming. Uit die beginsels voortspruitend uit die regspraak, blyk dit dat hierdie navorsing beskou word as belasbare lewering. Die wetgewing van Kanada maak nie pertinent melding van navorsing in die EAC nie.

Australië

Die ANTS swyg oor navorsingsdienste onderneem deur 'n universiteit vir publiseitsdoeleindes en of hierdie navorsing beskou kan word as 'n opvoedkundige diens. Die Australiese regspraak het egter bepaal dat alle navorsing nie noodwendig opvoedkundig van aard is nie en waar dit nie opvoedkundig van aard is nie, word dit nie vrygestel in terme van die ANTS nie. Navorsingsdienste onderneem vir publiseitsdoeleindes is waarskynlik 'n belasbare lewering, aangesien dit nie vir suiwer opvoedkundige doeleindes uitgevoer word nie, aangesien die *doel* van die navorsing kommersieel van aard is en na alle waarskynlikheid deurslaggewend sal wees.

Gevolgtrekking

Tydens die bestudering van internasionale wetgewing en regspraak is daar opgemerk dat navorsing onderneem vir publiseitsdoeleindes deur 'n universiteit na alle waarskynlikheid as 'n belasbare lewering beskou word, aangesien die doel van hierdie lewering die generering van inkomste is. Dit word aan die hand gedoen dat hierdie tipe navorsing ook deur Suid-Afrikaanse universiteite as 'n belasbare lewering beskou moet word en dat daar op die inkomste wat gegenereer is, BTW gehef moet word teen die standaardkoers.

4.6.4 Navorsing onderneem deur die akademiese personeel van 'n universiteit

Daar word van akademiese personeel wat by 'n navorsingsgerigte universiteit werksaam is, verwag om navorsing te onderneem. Hierdie navorsing word deur die akademiese personeel uitgevoer en in die vorm van 'n artikel in 'n geakkrediteerde joernaal gepubliseer. Die vraag ontstaan dus of hierdie navorsing gelewer dus in terme van artikel 12(h)(i)(bb) van die BTW-wet vrygestel is.

Verenigde Koninkryk

In *University of Southampton v Commissioners of Revenue and Customs* [2006] STC 1389 het die regter sekere vereistes neergelê vir wanneer navorsing nie kategories as deel van die bedrywighede van die universiteit beskou word nie. Hierdie vereistes is as volg:

- 1.) Die navorsing word alleenlik deur 'n subsidie gefinansier;
- 2.) Die navorsing het nie enige intellektuele eiendom tot gevolg nie;
- 3.) Die navorsing het geen direkte studentebetrokkenheid nie (met ander woorde, slegs professionele navorsers is betrokke); en
- 4.) Die navorsing bevorder nie enige ander besigheidsaktiwiteite van die universiteit nie.

Al die bogenoemde vereistes is van toepassing op navorsing onderneem deur die akademiese personeel van 'n universiteit, behalwe in punt 2 waar die navorsing wel in sommige gevalle moontlik kan lei tot intellektuele eiendom. Indien die navorsing deur akademiese personeel onderneem nie as deel van die bedrywighede van die universiteit beskou word nie, sal dit egter steeds 'n vrygestelde lewering wees, aangesien geen VAT op hierdie navorsing gehef sal word nie.

Kanada

Navorsing wat deur akademiese personeel van 'n universiteit onderneem word sal volgens die regspraak van Kanada beskou word as die bestudering van reedsbestaande kennis of die skep van, onder andere, nuwe kennis of uitvindings. Hierdie tipe navorsing word dus as nie-kommersiële navorsing beskou en uitgevoer in die loop of ter bevordering van die onderneming. Die doel van die navorsing is egter van belang, dus is hierdie tipe navorsing 'n vrygestelde lewering. Uit die regspraak het daar nie enige vereistes waaraan daar moet

voldoen vir hierdie tipe navorsing voortgespruit nie. Die wetgewing van Kanada maak nie pertinent melding van navorsing in die EAC nie.

Australië

Die ANTS swyg oor navorsing gelewer deur akademiese personeel van 'n universiteit en of hierdie navorsing beskou kan word as 'n opvoedkundige diens. Die Australiese regspraak het egter bepaal dat alle navorsing nie noodwendig opvoedkundig van aard is nie, maar waar dit opvoedkundig van aard is, word dit vrygestel in terme van die ANTS. Navorsing onderneem deur die akademiese personeel van 'n universiteit sal na alle waarskynlikheid as 'n vrygestelde lewering beskou word.

Gevolgtrekking

Tydens die bestudering van internasionale wetgewing en regspraak is daar opgemerk dat navorsing onderneem deur die akademiese personeel van 'n universiteit as 'n vrygestelde lewering beskou word, aangesien die doel van hierdie lewering die bestudering van reedsbestaande kennis en die skep van nuwe kennis is. Dit word aan die hand gedoen dat hierdie tipe navorsing ook deur Suid-Afrikaanse universiteite as 'n vrygestelde lewering beskou moet word.

4.7 Samevatting en gevolgtrekking

Dit is aan die hand gedoen dat die beginsels wat voortspruit uit die internasionale wetgewing en regspraak van kan nut wees vir hierdie studie aangesien daar ooreenkomste opgemerk is tussen die BTW-stelsels van Suid-Afrika, Kanada, Australië en die Verenigde Koninkryk en dat hierdie lande se regspraak waardevolle beginsels neerlê vir doeleindes van hierdie studie. Die regspraak van die lande beskou navorsing onderneem deur studente vir die verwerwing van 'n graad en navorsing onderneem deur die akademiese personeel van universiteite as vrygestelde lewerings. Die doel van hierdie navorsing is opvoedkundig en dus nie-kommersieel van aard. Navorsing onderneem deur 'n universiteit namens 'n derde party en navorsing onderneem vir publisiteitsdoeleindes word as deel van die besigheidsaktiwiteite van universiteite en sodoende as belasbare lewerings beskou. Die doel van hierdie navorsing is kommersieel van aard.

Internasionale regspraak is egter slegs 'n oorredende gesag en word nie beskou as 'n kernbron van die Suid-Afrikaanse reg nie. Met die resultate van hierdie hoofstuk asook

hoofstukke 2 en 3 in gedagte, word die finale gevolgtrekking en aanbevelings in die volgende hoofstuk gemaak.

Hoofstuk 5: Gevolgtrekking

5.1 Inleiding

Navorsing in hierdie studie is onderneem om die primêre vraag rondom die bepaling of die uitvoer van navorsingsdienste as 'n vrygestelde lewering ingevolge artikel 12(h)(i)(bb) kwalifiseer, te beantwoord. Die studie het spesifiek op navorsing uitgevoer deur universiteite gefokus.

Alvorens daar bepaal kon word of die lewering van navorsing 'n vrygestelde lewering ingevolge artikel 12(h)(i)(bb) kwalifiseer, moes daar eers bevredigende antwoorde op die volgende sekondêre vrae verkry word:

- 4.) Moet navorsingsaktiwiteite in verskillende kategorieë verdeel word om te bepaal of die aktiwiteite 'n lewering is, soos omskryf? Indien wel, wat is hierdie kategorieë en hoe beïnvloed dit of die aktiwiteite in elke kategorie 'n lewering is, al dan nie?
- 5.) Wat is die betekenis en omvang van die term “opvoedkundige dienste” soos in artikel 12(h) van die BTW-wet bedoel?
- 6.) Gebaseer op die resultate van vrae (1) en (2), kan die uitvoer van navorsingsaktiwiteite (of sommige) as die lewering van opvoedkundige dienste beskou word?

Die resultate van die studie word vervolgens tersaaklik bespreek.

5.2 Die betekenis en omvang van die term navorsing en konsepte wat hiermee verband hou

In hoofstuk 2 is daar ondersoek ingestel oor die betekenis en omvang van die term “navorsing” en of daar verskillende kategorieë van navorsing bestaan. Die generiese betekenis van die term “navorsing” is in verskeie bronne ondersoek en daar is bevind dat navorsing generies gedefinieer kan word as die *sistematiese ondersoek van reedsbestaande kennis en die skep van, onder andere, nuwe kennis en uitvindings*.

Daar is ook verder bevind dat navorsing vir BTW-doeleindes in twee hoofkategorieë verdeel kan word, naamlik *navorsing uitgevoer teen geen vergoeding* en *navorsing uitgevoer teen vergoeding* (sien tabel 1 in hoofstuk 2). Navorsing uitgevoer teen geen vergoeding sal geen BTW-gevolge oploop in terme van artikel 7(1)(a) nie, aangesien die lewering teen geen vergoeding plaasvind en voorts nie aan die “onderneming”-vereiste

voldoen nie. 'n Diagrammatiese opsomming van die heffing van BTW word in Bylaag A uiteengesit. Daar moet aan al die vereistes vir die heffing van BTW voldoen word alvorens 'n transaksie BTW tot gevolg het. Navorsing teen vergoeding uitgevoer kan dus moontlik BTW tot gevolg hê. Daar is verder ondersoek ingestel oor die betekenis en omvang van vergoeding en daar is bevind dat vergoeding nie noodwendig 'n item met monetêre waarde is nie, maar sluit ook borgskappe, eksterne party befondsing, gratis publisiteit en subsidies van die betrokke regering in.

5.3 Definisies van die term “opvoedkundige dienste” en konsepte wat hiermee verband hou vanuit 'n Suid-Afrikaanse perspektief

In hoofstuk 3 is ondersoek ingestel na die definisie van “opvoedkundige dienste” om te bepaal of navorsing deur universiteite gelewer moontlik kan kwalifiseer as opvoedkundige dienste in terme van artikel 12(h)(i)(bb). Daar is van verskeie bronne soos algemene verklarende woordeboeke, relevante Suid-Afrikaanse wetgewing en regspraak gebruik gemaak om ondersoek in te stel oor die betekenis en definisie van “opvoedkundige dienste”. Die definisie van “dienste” soos dit in die BTW-wet voorkom is as voldoende beskou vir doeleindes van die studie.

Die definisie van “opvoedkundige” en ander verbuigde vorme van “opvoed”, onder andere, “opvoeding” en “opvoeder”, is dus verder ondersoek. 'n Algemene woordeboekomskrywing van “opvoeding” is *die sistematiese instruksie, opleiding of onderrig gelewer deur 'n opvoedkundige instelling*.

Die definisie van “opvoedkundige” en ander verbuigde vorme van “opvoed”, onder andere, “opvoeding” en “opvoeder”, is ook in relevante Suid-Afrikaanse wetgewing ondersoek. Die wetgewing wat ondersoek is, is die NEPA, Skolewet, EEA, HEA en BTW-wet. Uit beginsels geïdentifiseer uit hierdie betrokke wette word “opvoedkundige” omskryf as aktiwiteite wat aan opvoeding gekoppel is. Opvoeding op sigself kan in die algemeen as die verskaffing van onderrig en opleiding deur 'n opvoedkundige instelling omskryf word. Die aard en doel van die aktiwiteite, asook wie dit uitvoer, speel 'n belangrike rol in die bepaling van of 'n diens van 'n opvoedkundige aard is.

Die betekenis en omvang van “opvoedkundige dienste” is verder in regspraak ondersoek. Die terme “opvoedkundige dienste” en “opvoedkundige instelling” is in verskeie hofsake ondersoek. Dit word aan die hand gedoen dat “opvoedkundige dienste” deur die howe

omskryf word as *die sistematiese en formele onderrig en opleiding verskaf deur 'n opvoedkundige instelling*.

Uit die bestudering van die verskillende hofsake het belangrike vereistes voorgekom waaraan 'n instelling moet voldoen alvorens die diens wat dit lewer as 'n opvoedkundige diens beskou kan word. Hierdie vereistes kan kortliks soos volg opgesom word:

- Die instelling moet die doel van die stigters nastreef;
- Die aard en die omvang van die aktiwiteite soos deur die instelling uitgevoer, is bepalende faktore van of 'n diens opvoedkundig van aard is; en
- Die persone wat bevoordeel word uit die dienste gelewer is van belang.

Daar is ook 'n ooreenkoms tussen die definisie van navorsing, soos gedefinieer in hoofstuk 2, en die definisie van opvoedkundige dienste, soos gedefinieer in hoofstuk 3, waargeneem. Die woorde sistematiese instruksie of ondersoek kom in albei van die bogenoemde definisies voor. Daar is verder bevind dat dit blyk asof die definisie van opvoedkundige dienste wel die uitvoer van navorsing insluit. Dit is gevolglik die skrywer se mening dat die uitvoer van navorsing binne die omvang van opvoedkundige dienste behoort te val.

'n Vergelyking van die verskillende definisies soos in die verskillende bronne ondersoek, is opgestel in die vorm van 'n matriks. Verwys na Tabel 2 en Tabel 3 in hoofstuk 3 vir hierdie matriks. 'n Tabel om die vergelyking tussen die definisies van "navorsing" en "opvoedkundige dienste" uit te wys, is ook opgestel. Verwys na Tabel 4 in hoofstuk 3 vir hierdie vergelyking. Uit die vergelyking in Tabel 4 blyk dit dat beide navorsing en opvoedkundige dienste oor dieselfde kernelemente beskik en word dit aan die hand gedoen dat die uitvoer van navorsing binne 'n algemene konteks behoort te kwalifiseer as die lewering van 'n opvoedkundige diens.

5.4 Definisies van die term "opvoedkundige dienste" en konsepte wat hiermee verband hou vanuit 'n internasionale perspektief

In hoofstuk 4 is ondersoek ingestel na die hantering van "opvoedkundige dienste" in internasionale wetgewing en regspraak om te bepaal of "opvoedkundige dienste" gedefinieer word in die wetgewing en regspraak van lande soos die Verenigde Koninkryk, Kanada en Australië. Hierdie ondersoek is ingestel ten einde nuttige beginsels en praktyke te identifiseer wat in Suid-Afrika gebruik kan word om te bepaal of navorsing ingesluit word

by “opvoedkundige dienste”, al dan nie. Die beginsels wat voortgespruit het uit die ondersoek van hierdie drie lande word vervolgens onderskeidelik bespreek.

5.4.1 Die Verenigde Koninkryk

Vrygestelde lewerings word spesifiek in artikel 31 van die VATA uitgelê. “Education” en spesifiek navorsing gelewer deur ’n “eligible body” aan ’n “eligible body” word vrygestel van VAT. Die VATA onderskei dus tussen opvoeding en spesifiek navorsing, maar beide is steeds vrygestel van VAT.

5.4.2 Kanada

Bylae V van die EAC lys verskeie items wat vrygestel word van GST en een só ’n kategorie is die vrystelling van opvoedkundige dienste. “Opvoedkundige dienste” word beskryf as die lewering van ’n diens waar individue onderrig ontvang gedurende ’n kursus wat, onder andere, deur ’n universiteit aangebied word en die definisie van universiteite in die EAC sluit spesifiek ’n navorsingsliggaam in. Dit word aan die hand gedoen dat navorsingsaktiwiteite uitgevoer deur ’n universiteit, soos omskryf deur die EAC, ook vrygestel word van GST.

5.4.3 Australië

Die vrystelling van spesifiek “opvoedkundige dienste” word in artikel 38-85 van die ANTS aangetref. Ingesluit by die kursusse wat van GST vrygestel word, is tersiêre kursusse. Die definisie van tersiêre kursusse sluit kursusse in wat deur universiteite verskaf word. Paragraaf (aa) van die definisie van tersiêre kursusse sluit ook die aanbidding van Doktors- en Meestersgrade (wat meestal navorsingsgerig is) deur universiteite in. Die definisie van ’n hoëronderinstelling sluit ook, onder andere, universiteite in.

5.4.4 Die betekenis en omvang van die term “opvoedkundige dienste” vanuit internasionale regspraak

Regspraak van die Verenigde Koninkryk, Kanada en Australië is ook ondersoek om te bepaal of hierdie regspraak moontlik die betekenis en omvang van “opvoedkundige dienste” uitbrei. Uit die bestudering van die internasionale hofsake wil dit voorkom of die houe ’n aantal vereistes geïdentifiseer het waaraan ’n diens moet voldoen alvorens dit as

'n opvoedkundige diens beskou kan word. Hierdie vereistes kan kortliks soos volg opgesom word:

- Opdraggewende navorsing, waar die derde party vir die navorsing betaal en die resultate gebruik, vorm deel van die besigheidsaktiwiteite van die universiteit en word gevolglik as belasbare lewering beskou – die doel van hierdie navorsing, met ander woorde, is die generering van inkomste.
- Universiteitsnavorsing wat alleenlik deur 'n subsidie gefinansier is, geen intellektuele eiendom tot gevolg het nie, geen direkte studentebetrokkenheid het nie en geen ander besigheidsaktiwiteite van die universiteit bevorder nie word beskou as navorsing wat nie as deel van die besigheidsaktiwiteite uitgevoer word nie en sodoende word geen BTW gehef nie – die doel van hierdie navorsing, met ander woorde, is die ontwikkeling van nuwe kennis en die bestudering van reedsbestaande kennis. Die doel is nie om inkomste te genereer nie.
- Navorsing onderneem deur studente as deel van die verwerwing van 'n graad word as die lewering van opvoedkundige dienste deur 'n universiteit beskou (dit sluit, onder andere, studieleiding en moderering, in).
- Die doel en die gevolg van die navorsing onderneem is bepalende faktore vir die BTW-hantering van die navorsing uitgevoer.

Dit word aan die hand gedoen dat 'n belangrike beginsel uit die internasionale regspraak voortgespruit het naamlik dat universiteitsnavorsing nie deel van die universiteit se besigheidsaktiwiteite vorm nie, met ander woorde universiteitsnavorsing het geen winsmotief nie. Indien navorsing uitgevoer is met die hoofdoel om inkomste te genereer, word die navorsing as deel van die besigheidsaktiwiteite van die universiteit beskou en is hierdie navorsing 'n belasbare lewering. Indien die navorsing uitgevoer is met die doel om reedsbestaande kennis te bestudeer of die skep van, onder andere, nuwe kennis of uitvindings en geen inkomste word gegeneer nie, word die navorsing vrygestel. Hierdie twee kategorieë stem ooreen met die kategorieë soos in hoofstuk 2 verdeel, naamlik kommersiële en nie-komersiële navorsing. In albei hierdie kategorieë word navorsing teen vergoeding uitgevoer.

5.5 Onus op die belastingpligtige

Met inaggenome van bostaande, rus die onus steeds op die belastingpligtige, ingevolge artikel 102 van die Wet op Belastingadministrasie No. 28 van 2011, om te bewys dat 'n

lewinging vrygestel is van die belasting wat ingevolge artikel 7(1)(a) van die BTW-wet gehef word. Artikel 102(1)(a) lees *verbatim* soos volg:

“102. Bewyslas.-(1) ’n Belastingpligtige dra die bewyslas om te bewys –

(a) dat ’n bedrag, transaksie, gebeurtenis of item vrygestel is of nie andersins belasbaar is nie;”

Indien universiteite dus vermoed dat die navorsing gelewer teen vergoeding moontlik deur die Kommissaris gesien kan word as ’n belasbare lewinging, berus die onus op universiteite om te bewys dat hierdie lewinging wel vrygestel is in terme van artikel 12(h). Die Kommissaris behou wel die reg om universiteite aan te slaan waar geen bewys gelewer kan word dat die lewinging van navorsing teen vergoeding wel vrygestel is nie.

Stiglingh *et al.* (2013:1138) bepaal ook dat ’n besluit deur die Kommissaris geneem slegs omgekeer kan word indien die belastingpligtige die teendeel kan bewys. Alvorens BTW-opgawes deur universiteite ingedien word, moet daar dus seker gemaak word dat die korrektheid van die BTW-opgawe nagegaan word.

5.6 Die gevolge indien navorsing kwalifiseer as ’n vrygestelde lewinging – eis van insetbelasting

In die praktiese voorbeelde wat in hoofstukke 3 en 4 gebruik is, is die vraagstuk telkens of die lewinging van die navorsing vrygestel is van BTW in terme van artikel 12(h)(i)(bb). Indien die lewinging van navorsing wel vrygestel is, is die insetbelasting gehef op die onkoste met die aangaan van hierdie aktiwiteite ook nie eisbaar nie. Sekere onkoste word aangegaan om die navorsingsuitsette te lewer. Die insetbelasting van direkte koste, sowel as die indirekte koste, sal nie eisbaar wees indien die navorsing van BTW vrygestel is nie. Sekere indirekte koste se insetbelasting sal moeilik bepaalbaar wees, aangesien die koste aangegaan vir beide belasbare en vrygestelde lewingings is.

Indien daar ’n verandering in gebruik plaasvind, moet daar verrekenings bereken word in terme van artikel 18(2) van die BTW-wet en die toepaslike bedrag uitsetbelasting moet aan die SAID oorbetal word vir die deel wat nie meer gebruik word vir belasbare lewingings nie. Die toepassing van hierdie verrekenings is ingewikkeld en ook nie voordiehandliggend nie. Universiteite kan na alle waarskynlikheid daarby baatvind indien die SAID ’n toedelingsmetode kan bewerkstellig vir die eis van insetbelasting met

betrekking tot navorsingsdienste gelewer. Moontlike toedelingsmetodes, asook die werking daarvan val egter buite die omvang van hierdie studie.

5.7 Aanbevelings en gevolgtrekkings

Tydens die bestudering van Suid-Afrikaanse en internasionale wetgewing en regspraak is verskeie beginsels geïdentifiseer wat as nuttig vir doeleindes van hierdie studie beskou is. Indien van hierdie beginsels in die Suid-Afrikaanse BTW-wetgewing geïnkorporeer kan word, kan dit moontlik duidelikheid bring oor wat met “opvoedkundige dienste” in artikel 12(h)(i)(bb) bedoel word. Uit verskeie internasionale wetgewing en regspraak blyk dit dat daar tussen twee kategorieë van navorsing onderskei kan word, naamlik kommersiële navorsing en nie-kommersiële navorsing.

Die hoofdoel, aard en gevolg van navorsing is van kardinale belang alvorens die BTW-gevolge van die lewering bepaal kan word. Die hoofdoel van kommersiële navorsing is die generering van inkomste, waar nie-kommersiële navorsing se hoofdoel die sistematiese ondersoek van reedsbestaande kennis en die skep van, onder andere, nuwe kennis en uitvindings, met ander woorde, navorsing is. Kommersiële navorsing word in die loop of ter bevordering van die onderneming gelewer en word as ’n belasbare lewering in die regspraak van die Verenigde Koninkryk en Kanada beskou. Nie-kommersiële navorsing word ook beskou as lewerings wat in die loop of ter bevordering van die onderneming gelewer word, maar die hoofdoel van hierdie navorsing is nie die generering van inkomste nie. In sommige gevalle bestaan daar ’n moontlikheid dat nie-kommersiële navorsing kan lei tot die generering van toevallige inkomste. Die hoofdoel van die navorsing gelewer is dus van kardinale belang alvorens die BTW-hantering bepaal kan word. Nie-kommersiële navorsing word dus beskou as ’n “opvoedkundige diens”, aangesien dit voldoen aan die vereiste van sistematiese instruksie van onderrig en leer. Hierdie tipe navorsing is dus vrygestel van die heffing van BTW. Enige onkoste aangegaan met betrekking tot hierdie tipe navorsing se insetbelasting sal dus ook nie eisbaar wees nie. Elke saak se spesifieke feitestel sal oorweeg moet word om te bepaal wat die hoofdoel van die navorsing gelewer is.

Die SAID kan moontlike toedelingsmetodes voorstel waarvolgens die insetbelasting op onkoste aangegaan in verband met die lewering van navorsing geëis kan word, veral in die gevalle waar indirekte onkoste aangegaan word vir beide belasbare en vrygestelde

lewerings. Die bespreking en voorstelling van moontlike toedelingsmetodes val egter buite die omvang van hierdie studie.

Artikel 11D van die Inkomstebelastingwet wat handel oor die aftrekbaarheid van navorsings- en ontwikkelingskoste het ten doel om privaatsektorinvestering in tegniese en wetenskaplike navorsing en ontwikkeling aan te moedig. Indien navorsing (ongegag die doel of aard) as 'n opvoedkundige diens vrygestel word in terme van artikel 12(h)(i)(bb) van die heffing van BTW, mag hierdie doel moontlik gouer binne bereik wees.

Die skrywer is van mening dat artikel 12(h) van die BTW-wet uitgebrei moet word om 'n omvattende en onweerlegbare definisie van "opvoedkundige dienste", sowel as 'n moontlike toedelingsmetode vir die eis van insetbelasting, in te sluit. Die SAID kan moontlike riglyne deur middel van 'n interpretasienota daarstel van wanneer navorsing as vrygestel of belasbaar beskou word, asook 'n moontlike toedelingsmetode voorsien, om sodoende die praktiese probleme waarmee universiteite worstel, aan te spreek en duidelikheid daaroor te verskaf.

Dit word aan die hand gedoen dat hierdie studie beginsels uitgelig het wat die verwarring rondom of navorsing gelewer deur 'n universiteit 'n vrygestelde lewering is of nie, moontlik kan opklaar. Hierdie inligting kan moontlik van nut wees vir rolspelers in die Suid-Afrikaanse belastingomgewing indien die kwessie na vore tree.

Bronnelys

About the OECD – Organisation of Economic Co-operation and Development. [S.a.] [Intyds]. <http://www.oecd.org/about/> [2013, Junie 18].

Afrikaanse Woordelys en Spelreëls. 2009. Kaapstad: NB-Uitgewers.

Aid/Watch Incorporated v Commissioner of Taxation, [2010] HCA 42.

Australia. 1999. *A New Tax System (Goods and Services Tax) Act No. 55 of 1999 of Australia as amended.* [Intyds]. Beskikbaar: www.law.gov.au [2013, Januarie 24].

Australia. 2001. *Goods and Services Tax Ruling Goods and Services Tax: supplies that are GST-free for tertiary education courses.* [Intyds]. Beskikbaar: www.law.gov.au [2013, Oktober 10].

Australia. 2002. *ATO Interpretative Decision 2002/175 – GST and general research services supplied by an educational institution.* [Intyds]. Beskikbaar: www.law.gov.au [2013, Oktober 10].

Botes, M.C. 2011. *Commentary on Value-Added Tax* [Intyds]. <http://ipproducts.jutalaw.co.za.ez.sun.ac.za/nxt/print.asp?NXTScript=nxt/gateway.dll> [2013, February 14].

Bretteny, A. & Strauss, J. 2005. *'n Studentegids tot die Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde.* Durban: LexisNexis.

Business Dictionary. 2013. [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.businessdictionary.com/definition/productdevelopment.html#ixzz2Qzuq0Hk4> [2013, April 20].

Canada. 1985. *Excise Tax Act of Canada as amended.* [Intyds]. Beskikbaar: <http://laws-lois.justice.gc.ca> [2013, Januarie 24]

Chancellor, Masters and Scholars of the University of Oxford v Commissioner for Inland Revenue [1995], 57 SATC 231, 1995(3) SA 258.

Commonwealth Secretariat – Member states. [S.a.]. [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.thecommonwealth.org/Internal/142227/members/> [2013, Mei 8].

Compact Oxford English Dictionary. 2008. Oxford: Oxford University Press.

Corporation de l'École Polytechnique v. The Queen, [2003] TCC 601.

First, Second and Third World. [S.a.] [Intyds]. http://www.nationsonline.org/oneworld/third_world_countries.htm [2013, Junie 18].

Haupt, P. 2013. *Notes on South African Income Tax*. Roggebaai: Hedron Tax Consulting and Publising CC.

ITC 1262 [1977], 39 SATC 114(C).

ITC 666 [1948], 16 SATC 130(TA).

James, S. & Alley, C. 2008. Successful tax reform: the experience of value added tax in the United Kingdom and goods and services tax in New Zealand. *Journal of Finance and Management in Public Services*, 8(1):35-47.

Jessnitz, J. 2012. *Charting the changes, 21 years of VAT in South Africa VAT 21* [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.pwc.co.za/en/publications> [2013, Maart 7].

Legal and Policy Division of the South African Revenue Service. 2013. *VAT 404 Value-Added Tax Guide for Vendors* [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.sars.gov.za/home> [2013, November 29].

Mayor & C. of Manchester v McAdam (Surveyor of Taxes) [1896], 3 TC (HL) 491.

Merriam-Webster Dictionary. 2013. [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.merriam-webster.com/dictionary/quid%20pro%20quo> [2013, Junie 24]

Morse, S.C. 2011. How Australia Got a VAT. *Tax Analysts*, 2011:291-311.

National Educare Forum v Commissioner for South African Revenue Service [2001], 64 SATC 289, 2002(3) SA 111 (Tk HC).

OECD International VAT/GST Guidelines. 2011. [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.oecd.org> [2013, January 23].

OECD Member Countries. [S.a.] [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.oecd.org> [2013, Maart 7].

Ogus v Secretary for Inland Revenue [1978], 40 SATC 100, (3) SA 67(T).

Oxford Dictionary of English. 2003. Oxford: Oxford University Press.

Republiek van Suid-Afrika. 1962. *Inkomstebelastingwet No.58 van 1962*. Pretoria: Staatsdrukkery.

Republiek van Suid-Afrika. 1991. *Wet op Belasting op Toegevoegde Waarde No. 89 van 1991*. Pretoria: Staatsdrukkery.

Republiek van Suid-Afrika. 1996. *National Education Policy Act No. 24 of 1996*. Pretoria: Staatsdrukkery.

Republiek van Suid-Afrika. 1996. *Suid-Afrikaanse Skolewet No. 84 of 1996*. Pretoria: Staatsdrukkery.

Republiek van Suid-Afrika. 1997. *Higher Education Act No. 101 of 1997*. Pretoria: Staatsdrukkery.

Republiek van Suid-Afrika. 1998. *Employment of Educators Act No.76 of 1998*. Pretoria: Staatsdrukkery.

Republiek van Suid-Afrika. 2007. *The Higher Education Qualifications Framework*. Pretoria: Staatsdrukkery.

Republiek van Suid-Afrika. 2011. *Wet op Belastingadministrasie No. 28 van 2011*. Pretoria: Staatsdrukkery.

Sterling Business Academy Inc. v. The Queen, [1998] TCC 183.

Stiglingh, M., Koekemoer, A., van Schalkwyk, L., Wilcocks, J.S. & de Swardt, R. 2013. *SILKE: South African Income Tax 2013*. Durban: LexisNexis.

Strauss, C. 2011. *An analysis of sections 11D(1)(a) and 11D(5)(b) of the Income Tax Act No. 58 of 1962 as amended*. Stellenbosch: US Drukkery.

Sullivan, M.A. 2011. VAT Lessons From Canada. *Tax Analysts*, 2011:283-290.

The Queen's role. 2013. [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.royal.gov.uk/MonarchAndCommonwealth/Canada/TheQueensroleinCanada.aspx> [2013, Oktober 6].

The University of Sheffield v Revenue and Customs, [2007] UKVAT V20174.

United Kingdom. 1994. *Value Added Tax Act 1994 of The United Kingdom as amended*. [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.bailii.org> [2013, Januarie 18]

Universiteit van Pretoria. 2013. *Visie, Missie en Waardes*. [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.web.up.ac.za> [2013, Januarie 24].

Universiteit van Stellenbosch. 2000. *'n Strategiese raamwerk vir die eeuwisseling en daarná*. [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.sun.ac.za/university/stratplan> [2013, Maart 5].

University of Cape Town. 2013. *Mission statement*. [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.uct.ac.za> [2013, Januarie 24].

University of Southampton v Commissioners of Revenue and Customs, [2006] STC 1389.

University of Stanford. 2013. *Categories of sponsored research*. [Intyds]. Beskikbaar: <http://doresearch.stanford.edu> [2013, April 18].

Verklarende Afrikaanse Woordeboek. 2013. [Intyds]. Beskikbaar: <http://www.pharosonline.co.za/?qi=47278&offset=0> [2013, Maart 12].

Webster Comprehensive Dictionary International Edition. 1995. Chicago: J.G. Ferguson Publishing Company.

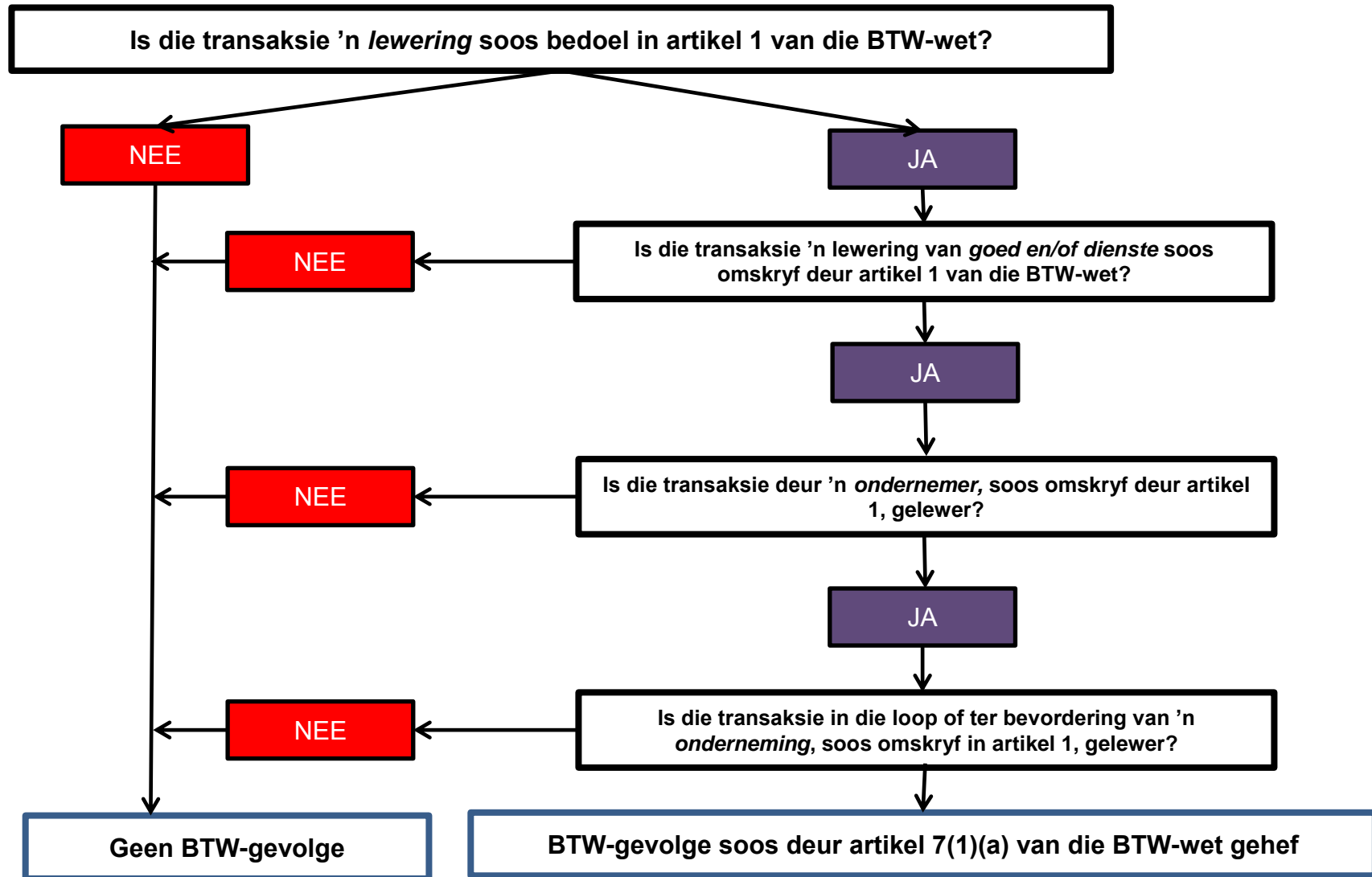
Welch's Estate v Commissioner for South African Revenue Service [2004], 66 SATC 303, 2 All SA 586(SCA).

Willemse, L.C. 2010. *Die inkomstebelasting hantering van franshisefooie betaalbaar deur franshisehouers in die Suid-Afrikaanse petroleum-bedryf*. Stellenbosch: US Drukkery.

Willemse, L.C. 2012. A critical analysis of the barriers to entry for small business owners imposed by sections 12E(4)(a)(iii) and (D) and paragraph 3(B) of the Sixth Schedule of the Income Tax Act, No. 58 of 1962. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 5(2):527-546.

Woellner, R., Barkoczy, S., Murphy, S., Evans, C. & Pinto, D. 2012. *Australian Taxation Law 2013, Twenty-third Edition*, CCH Australia Limited, Sydney.

Bylaag A: Besluitnemingsboom ten opsigte van BTW gehef ingevolge artikel 7(1)(a) van die BTW-wet



Bylaag B: Besluitnemingsboom ten opsigte van die verskillende kategorieë van navorsing uitgevoer deur universiteite

